ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н M. POIARES MADURO
представено на 9 юли 2009 година [1]

1. Настоящото дело се отнася до тълкуване на член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива ДДС [2]. Запитващата юрисдикция иска да установи дали определени финансови сделки, извършвани от политическа партия, представляват икономически дейности по смисъла на посочената директива.

I — Спорни обстоятелства и въпроси, предмет на преюдициалното запитване

2. Жалбоподател по главното производство е провинциалната организация на Sozialdemokratische Partei (Австрия) (Австрийската социалдемократическа партия; наричана по-нататък „SPÖ“) в провинция Каринтия. Тази провинциална организация се дели на самостоятелни областни и местни секции. Провинциалната организация, както и областните секции са правносамостоятелни субекти, но това не се отнася за местните секции.

3. В периода между 1998 г. и 2004 г. във връзка с различни предизборни кампании в Австрия жалбоподателят организира разнообразни рекламни дейности и публични прояви за секциите на свое подчинение. По-конкретно той изпълнява ролята на централно снабдително звено, което закупува рекламни материали, които впоследствие предоставя на областните и местните секции срещу заплащане. Освен това той организира и годишния бал на партията. За разлика от обучението на длъжностните лица на партията, което се определя като „вътрешна реклама“, тези дейности са окачествени като „външна реклама“. Предмет на разглеждане по настоящото дело е само „външната реклама“.

4. В данъчните си декларации SPÖ обявява различни суми като облагаеми приходи от „външна реклама“ и иска да се приспадне съответният данък по получени доставки. Между SPÖ и данъчните органи възниква спор дали по силата на Шеста директива ДДС жалбоподателят, който извършва външни рекламни дейности за секциите, които са на негово подчинение, трябва да се счита за данъчнозадължено лице, което има право да приспада наложения му в тази връзка данък по получени доставки. Finanzamt Klagenfurt (Данъчна служба, Клагенфурт) счита, че SPÖ не би могла да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива. SPÖ обжалва пред Unabhängiger Finanzsenat (Независим финансов трибунал), Klagen-

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1).

furt (Австрия), който поставя на Съда следните осем преюдициални въпроса:

„1) Трябва ли член 4, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (наричана понататък „Шеста директива“) да се тълкува в смисъл, че „външната реклама“ от правносамостоятелната организация на политическа партия с устройство в рамките на провинцията под формата на дейности за връзки с обществеността, осведомяване, организиране на прояви, доставяне на рекламни материали на местните секции, както и за организирането и провеждането на годишен бал („SPÖ-Ball“), следва да се разглежда като икономическа дейност, ако приходите във връзка с нея са получени от (частичното) фактуриране на разходите за „външна реклама“ на също правносамостоятелните партийни секции (областни организации и т.н.), както и от входните билети за посочения бал?

2) При преценката дали е налице „икономическа дейност“ по смисъла на член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива, налице ли е вреда, ако посочените в първия въпрос дейности „имат отражение“ върху областната организация и следователно са от полза за нея? В реда на нещата е в рамките на тези дейности неотменно да се популяризират партията, нейните възгледи и цели, дори това да не е на преден план, а по-скоро неизбежна последица.

3) Може ли още да се говори за „икономическа дейност“ в посочения по-горе смисъл, когато разходите за „външна реклама“ дълго време явно превишават приходите, получени от тези дейности чрез фактурирането на посочените разходи и организирането на бала?

4) Налице ли е „икономическа“ по естеството си дейност и когато фактурирането на разходите не се прави според ясно установими икономически критерии (напр. възлагане на разходите на отговорното лице или на потребителя) и по същество местните организации са свободни да преценяват дали и в каква степен да участват в разходите на областната организация?

5) Налице ли е „икономическа“ по естеството си дейност и когато рекламни услуги се фактурират на местните организации чрез удръжка, чийто размер се определя, от една страна, от броя записани по места членове и от друга страна, от броя на излъчените от тази организация членове?

6) При преценката дали е налице дейност с икономически характер, трябва ли държавните субсидии (като схемата за

финансиране на партиите съгласно Parteienförderungsgesetz (Закон за финансирането на политическите партии) в провинция Каринтия), които не подлежат на облагане с данък върху оборота, да се разглеждат като икономически изгоди?

II — Анализ

5. Член 2 от Шеста директива ДДС гласи:

„С [ДДС] се облага:

7) Ако сама по себе си „външната реклама“ трябва да се окачествти като „икономическа дейност“ по смисъла на член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива [ДДС]: обстоятелството, че дейностите за връзки с обществеността и предизборна агитация са централен елемент от дейността на политическите партии и представляват условие sine qua non за осъществяването на политическите цели и възгледи, пречка ли е тези дейности да се окачествят като „икономическа дейност“?

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

2. вносът на стоки.“ [неофициален превод]

8) Извършваните от жалбоподателя дейности, окачествени като „външна реклама“, сходни ли са с дейностите на рекламните агенции по смисъла на приложение Г [точка] 10 от Шеста директива [ДДС] и/или могат ли поради съдържанието си да отговарят на тях? Ако отговорът на този въпрос е утвърдителен, може ли обхватът на тези дейности да се окачествти като „значителен“ предвид наличната през релевантния за жалбата период структура на приходите и разходите?“

6. Член 4, параграфи 1, 2 и 5 от Шеста директива ДДС гласи:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност.

[…]

5. Държавите, регионалните и местни органи, както и другите публичноправни субекти не са данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, които извършват в качеството им на органи на държавната власт, дори когато събират мита, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки.

Въпреки това, когато те извършват такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, при които третирането им като данъчнонезадължени лица би довело до значително нарушаване на конкуренцията. […]“

7. Въпросът, който съдът трябва да разреши, е дали външната реклама, осъществявана от провинциалната организация на SPÖ в Каринтия, представлява „икономическа дейност“ по смисъла на член 4 от Шеста директива ДДС и дали тази организация следва да се счита за „данъчнозадължено лице“ по силата на същата директива. Ако Съдът вземе такова решение, провинциалната организация на SPÖ в Каринтия има право да иска приспадане на заплатения по получени доставки ДДС съгласно член 17 от директивата; в противен случай тя няма право на това.

8. Самият текст на съответните разпоредби ясно постановява, че терминът „икономически дейности“ трябва да се тълкува разширително. Както Съдът разяснява в Решение по дело T-Mobile Austria, „поняти[ето …] „икономическа дейност“ [има широк обхват], както и обективен характер, в смисъл че дейността се разглежда сама за себе си, независимо от нейните цели и резултати“ [3]. Следователно „всички етапи на производство, дистрибуция и предоставяне на услуги“ [4] попадат в обхвата на член 4.

9. Въпреки това дейностите, изброени в член 4, параграф 2, могат надлежно да бъдат окачествени като „икономически дейности“ и съответно лицето, което ги осъществява, да се счита за данъчнозадъл-

3 — Решение от 26 юни 2007 г. (C-284/04, Сборник, стр. I-5189, точка 35). Вж. още Решение от 21 февруари 2006 г. по дело University of Huddersfield (дело C-223/03, Recueil, стр. I-1751, точка 47).

4 — Решение от 26 юни 2003 г. по дело MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, стр. I-6729, точка 42).

жено лице само ако тяхната цел е получаване на редовни приходи [5]. Оттук следва, че ако дадена дейност не генерира редовен приход или изобщо не генерира приход, лицето, което упражнява такава дейност, не може да се окачествати като „данъчнозадължено лице“, което има право да приспада заплатения по получени доставки ДДС.

10. По-нататък, член 2 от Шеста директива ДДС предвижда, че „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно“, подлежи на облагане с ДДС. Тук наличието на насрещна престация се ползва като предпоставка за начисляване ДДС по конкретна сделка. Тази разпоредба е част от дял II, който определя най-общо приложното поле на директивата. Следователно всяка друга разпоредба на директивата трябва да се тълкува в светлината на член 2. Съгласен съм със становището на Finanzamt Klagenfurt, гръцкото правителство и Комисията, че безвъзмездната доставка на услуги не представлява „икономическа дейност“ за целите на член 4 от директивата.

11. Първо трябва да се отбележи, че според постоянната практика на Съда доставката на услуги подлежи на облагане с ДДС само ако е налице пряка връзка между предоставената услуга и полученото в замяна на нея [6]. Освен това Съдът вече е проучил въздействието от изискването за насрещна престация срещу предоставяне на информация и рекламни услуги. Решение по дело Hong Kong Trade Development Council [7] разглежда отказа на Нидерландската служба за приходи да признае представителството на Hong Kong Trade Development Council в Нидерландия за данъчнозадължено лице. Представителството безплатно предоставя на търговци информация за Хонг Конг и възможности за търговия с предприятия там. Съдът приема, че представителството не може да се разглежда като данъчнозадължено лице, тъй като не е получавало доход от предоставянето на информация. Той заявява, че „когато дейността на лицето се състои единствено в предоставянето на услуги без пряка насрещна престация, няма данъчна основа и следователно въпросните безплатни услуги не се облагат с ДДС. При тези обстоятелства лицето, предоставящо услуги, трябва да бъде приравнено на краен потребител […] Всъщност връзката между него и получателя на стоките или услугата не попада в нито една категория договори, за които съществува вероятност да подлежат на данъчна хармонизация […]; при тези обстоятелства предоставяните безвъзмездно услуги се различават по същество от облагаемите сделки, които в рамките на системата на ДДС предполагат уговорена цена или насрещна престация“ [8].

12. По делото Apple and Pear Development Council [9] пред Съда се поставя въпросът за предоставяне на рекламни услуги, възлагани на централно равнище. Въпросният Council е публичноправен субект, чиито функции са свързани с реклама и популя-

5 — Решение от 4 декември 1990 г. по дело Van Tiem (C-186/89, Recueil, стр. I-04363, точка 18), Решение от 29 април 2004 г. по дело EDM (C-77/01, Recueil, стр. I-4295) и Решение по дело T-Mobile Austria, посочено по-горе в бележка под линия 3 (точка 38).

6 — Решение от 5 февруари 1981 г. по дело Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, стр. 445, точка 12) и Решение от 23 ноември 1988 г. по дело Naturally Yours Cosmetics Limited (230/87, Recueil, стр. 6365, точка 11).

7 — Решение от 1 април 1982 г. (89/81, Recueil, стр. 1277).

8 — Пак там, точка 10.

9 — Решение от 8 март 1988 г. (102/86, Recueil, стр. 1443).

ризиране на качеството на ябълките и крушите, които се отглеждат в Англия и Уелс. Той се финансира чрез налагани върху производителите на ябълки и круши задължителни годишни вноски, чийто размер не надхвърля предварително определена сума, която се плаща за всеки засаден с ябълкови и крушови дървета хектар земя, или определени суми за всеки 50 дръвчета, засадени върху земята на земеделския производител. Съдът отбелязва, че функциите на Council са свързани с общите интереси на производителите и всички ползи, произтичащи от рекламната дейност, са за целия отрасъл; индивидуалните земеделски производители се ползват от тези ползи само косвено. Освен това не съществува връзка между степента, до която индивидуалните земеделски производители са се възползвали от тези облаги, и размера на задължителната вноска, която те заплащат на Council. Вноската произтича не от договорно, а от законово задължение и същата подлежи на събиране, без значение дали индивидуалният земеделски производител реално се е възползвал от рекламната дейност на Council. Съдът стига до извода, че дейността на Council не представлява „доставка на [...] услуги, извършена възмездно“ [10].

13. Съдът разяснява комбинирания ефект от предходните дела в Решение по дело Tolsma [11]. Жалбоподателят в главното производство, г-н Tolsma, е уличен музикант, който събира дарения от минувачите. Нидерландските данъчни органи облагат тази дейност с ДДС. Той твърди, че даренията не подлежат на облагане с ДДС, тъй като минувачите не са задължени да му плащат, а ако решат да направят това, те сами определят размера на даренето. Данъчните органи изразяват становището, че е налице пряка връзка между предоставяните услуги и получените плащания, в резултат на което тази дейност представлява възмездна доставка на услуги. Съдът постановява, че по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива „предоставянето на услуги е извършено „възмездно“ и следователно подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика на услугата и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика на услугата възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя“ [12].

14. В настоящия случай в акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция уточнява, че в периода между 1998 г. и 2003 г. провинциалната организация на SPÖ фактурира само в ограничена степен на областните и местните секции разходи за рекламни услуги и връзки с обществеността. Не съществуват ясни критерии за изчисляване на тези разходи, а и става ясно, че местните организации са свободни сами да решават според финансовите си възможности дали да участват в разходите на областната организация. Очевидно SPÖ няма вътрешнопартиен правилник, който да регламентира по какъв начин се фактурират разходите за тези услуги. През 2004 г. положението претърпява известна промяна. От тази година някои услуги за връзки с обществеността се фактурират на областните секции под формата на разходи за „връзки с обществеността“, като техният размер се определя от броя на партийните

10 — Пак там, точка 17.
11 — Решение от 3 март 1994 г. (C-16/93, Recueil, стр. I-743).
12 — Пак там, точка 14.

членове във всяка от областите и от броя на избраните от съответната област депутати. Тези средства покриват само ограничена част от разходите на провинциалната организация на SPÖ, която понася продължителни загуби от развиваните дейности за реклама и връзки с обществеността.

15. Според мен е очевидно, че настоящото дело е аналогично на делата Hong Kong Trade Development Council, Apple and Pear Development Council и Tolsma. В периода между 1998 г. и 2003 г. не съществува система за редовно фактуриране на областните и местни секции на разходи за връзки с обществеността; тези секции нямат договорно или друго задължение да участват в разходите; ако те все пак са взели решение да участват в разходите, те определят размера на това участие в зависимост от финансовото им състояние. Тази организация представлява предоставяне на услуги без пряка насрещна престация.

16. По своята същност въведената през 2004 г. система не се различава в нито един съществен аспект. Отново няма насрещни престации: областните и местни секции реално не плащат за получаваните услуги, тъй като размерът на вноските, които плащат на провинциалната организация, не съответства на реалната стойност на предоставяните от нея услуги за реклама и връзки с обществеността; размерът на вноските се изчислява като фиксирана сума въз основа на броя на партийните членове във всяка област и на броя на избраните от съответната област депутати. Поради тази причина областната организация понася значителни и продължителни загуби. Освен това създадените от дейностите на областната организация връзки с обществеността са от полза за цялата партия; никоя от ползите, извлечени от областните и местните секции, не е индивидуална и пряка, а е допълнителна и косвена.

17. Накрая, в по-общ план следва да се направят някои бележки във връзка с естеството на дейностите за връзки с обществеността и реклама в настоящия случай. Както Finanzamt Klagenfurt и гръцкото правителство основателно подчертават, това са обичайни политически изказвания. Политическите партии не участват в кампании за връзки с обществеността и реклама с цел да получават приходи, а за да популяризират своите възгледи. Те играят централна роля в системата на представителната демокрация и организираните от тях информационни прояви са част от функциите им като участници в тази система. Всякакво икономическо съдържание, свързано с публични прояви на партия, се подчинява на политическия характер на тези прояви. Когато провинциалната организация на SPÖ извършва дейности за „външна реклама“ за местните секции по време на различните предизборни кампании в Австрия (за общински съвети, провинциални съвети, народно събрание, федерално председателство), тя не действа като икономически субект, воден от финансови съображения, а като политическа организация, стремяща се към изборна победа.

18. Обстоятелството, че SPÖ получава държавни субсидии в съответствие

с приложимия австрийски закон за финансиране на политическите партии, не опровергава това заключение. Тези постъпления не представляват приходи от икономическа дейност; във всяка демократична система, за да могат да изпълняват политическите си функции в полза на гражданите, политическите партии се финансират от държавата. Действително наличието на държавно финансиране допълнително подкрепя мнението, че дейностите за връзки с обществеността, упражнявани от жалбоподателя, не представляват възмездни икономически дейности. Австрийската държава субсидира SPÖ именно защото тя не е обикновен икономически субект, а политическо обединение, чиито приоритети се различават от тези на търговските предприятия. Следователно липсват основания жалбоподателят да бъде сравняван с рекламна агенция, която по своята същност участва в рекламния бизнес с цел реализиране на печалба. Точно обратното, тук моля да бъда извинен за иронията, за една политическа партия би било крайно неуместно да осъществява политическа дейност с цел реализиране на парична печалба: обикновено това би се приело за корупция.

19. Все пак бих искал да уточня, че е възможно да са налице обстоятелства, при които политическа партия да участва в търговски по своя характер икономически дейности, като предоставя стоки и услуги срещу насрещна престация. По време на съдебното заседание гръцкото правителство даде примери за партия, която е открила и стопанисва магазин, в който се продават органични продукти, и друга, която продава на бизнеса рекламно пространство в своите издания. Според мен и двете посочени дейности представляват икономически дейности по смисъла на директивата и политическата партия трябва да се счита за данъчнозадължено лице, което подлежи на облагане с ДДС. Но осъществяваните от провинциалната организация на SPÖ дейности за външна реклама не представляват такива дейности.

III — **Заключение**

20. Предлагам на Съда да се произнесе в отговор на преюдициалните въпроси, че член 4, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа следва да се тълкува в смисъл, че „външната реклама“ от правносамостоятелна провинциална секция на политическа партия под формата на дейности за връзки с обществеността, осведомяване, организиране на прояви, доставяне на рекламни материали на местните секции, както и за организирането и провеждането на годишен бал не следва да се разглежда като икономическа дейност, ако приходите във връзка с нея са получени от (частично) фактуриране на разходите за „външна реклама“ на също правносамостоятелните

партийни структури (областни секции и т.н.), както и от входните билети за посочения бал. Такава провинциална организация не се намира в положение, сходно с това на рекламна агенция.

Освен това плащаните на политическата партия в съответствие с националния закон за финансирането на политическите партии държавни субсидии не са икономически изгоди, които да окачествяват съответната дейност като икономическа дейност по смисъла на Шеста директива ДДС.