

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

6 października 2009 r. *

W sprawie C-267/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Austria) postanowieniem z dnia 16 czerwca 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 czerwca 2008 r., w postępowaniu:

SPÖ Landesorganisation Kärnten

przeciwko

Finanzamt Klagenfurt,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, J.C. Bonichot, J. Makarczyk (sprawozdawca), L. Bay Larsen i C. Toader, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: K. Malaček, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 kwietnia 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Finanzamt Klagenfurt przez J. Wogrina, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Lacknera, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu greckiego przez O. Patsopoulou, S. Trekli oraz V. Karę, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 lipca 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT”).
- ² Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy SPÖ Landesorganisation Kärnten, będącym oddziałem austriackiej partii socjalistycznej w Landzie Kärnten (zwanym dalej „Landesorganisation”), a Finanzamt Klagenfurt w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) określonych rodzajów działalności reklamowej prowadzonych przez ten oddział na rzecz partyjnych organizacji regionalnych i lokalnych w kraju związkowym Karyntii w latach 1988–2004.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 4 szóstej dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku].

[...]

5. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje [podmioty] prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, które podejmują, i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne [jako organy władzy publicznej], nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

[...]”.

Uregulowania krajowe

- ⁴ Artykuł 1 Parteiengesetz (ustawy o partiach politycznych), mającego rangę konstytucyjną, przewiduje:

„(1) Istnienie i różnorodność partii politycznych stanowią istotne części składowe demokratycznego ustroju Republiki Austrii [art. 1 austriackiej konstytucji federalnej].

(2) Do zadań partii politycznych należy współdziałanie przy kształtowaniu życia politycznego.

[...]”.

- ⁵ Na mocy art. 6 Abgabenänderungsgesetz 1975 (ustawy o zmianie prawa podatkowego z 1975 r.) partie polityczne objęte zakresem zastosowania zasad podatkowych określonych w art. 3 ust. 3 Bundesabgabenordnung (federalnego kodeksu podatko-

wego) należy traktować jako podmioty prawa publicznego, o ile przysługuje im osobowość prawna zgodnie z art. 1 ustawy o partiach politycznych.

6 Artykuł 2 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym z 1994 r.) definiuje pojęcia przedsiębiorcy i przedsiębiorstwa. Ustęp 3 tego artykułu dotyczy podmiotów prawa publicznego.

7 Zgodnie z powyższym ust. 3 podmioty prawa publicznego co do zasady wykonują działalność gospodarczą lub zawodową wyłącznie w ramach przedsiębiorstw o charakterze gospodarczym w rozumieniu art. 2 Körperschaftsteuergesetz 1988 (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r.), z zastrzeżeniem wyjątków, które nie mają znaczenia dla niniejszej sprawy.

8 Artykuł 2 tej ustawy definiuje przedsiębiorstwo gospodarcze podmiotu prawa publicznego w następujący sposób:

„(1) Przedsiębiorstwem gospodarczym podmiotu prawa publicznego jest każde przedsiębiorstwo, które

— jest samodzielne pod względem ekonomicznym,

— wykonuje wyłącznie lub w przeważającym zakresie stałą i mającą znaczenie działalność gospodarczą o charakterze prywatnoprawnym,

- ma za cel osiągnięcie zysków lub, w przypadku braku udziału w ogólnym obrocie gospodarczym, osiągnięcie innych korzyści gospodarczych oraz

- nie jest związane z gospodarką rolną lub leśną (art. 21 Einkommensteuergesetz 1988 [ustawy o podatku dochodowym z 1988 r.]).

Nie jest wymagane istnienie zamiaru osiągnięcia zysku. Działalność podmiotu uważana jest zawsze za działalność przedsiębiorstwa gospodarczego.

[...]

(4) Przedsiębiorstwo gospodarcze podlega również nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, jeżeli samo jest podmiotem prawa publicznego.

(5) Działalnością gospodarczą o charakterze prywatnoprawnym w rozumieniu ust. 1 nie jest działalność, która polega w głównej mierze na wykonywaniu władzy publicznej (wykonywaniu władztwa publicznego). Wykonywanie władzy publicznej ma w szczególności miejsce wtedy, gdy dokonywane jest świadczenie, do którego przyjęcia jego odbiorca jest zobowiązany na mocy ustawy lub przepisu administracyjnego”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 9 Skarga do sądu krajowego została złożona przez Landesorganisation. Jako osoba prawna oddział ten wykonał na rzecz podlegających mu oddziałów regionalnych i lokalnych określone czynności w zakresie budowania wizerunku zewnętrznego, reklamy i informacji, które są traktowane jako „reklama zewnętrzna”. Między innymi przed wyborami nabywał on materiały reklamowe, które następnie przekazywał za rozliczeniem poszczególnym organizacjom lokalnym i regionalnym w zależności od ich potrzeb. Corocznie organizował też bal SPÖ.
- 10 Strony postępowania przed sądem krajowym nie zgadzają się w kwestii, czy Landesorganisation musi być uznawany za podatnika w rozumieniu szóstej dyrektywy VAT w ramach swej działalności dotyczącej reklamy zewnętrznej wykonywanej na rzecz podległych oddziałów, a zatem czy ma on prawo do odliczenia naliczonego w związku z tym podatku VAT.
- 11 Zgodnie z ustaleniami sądu krajowego wpływy Landesorganisation w okresie 1998–2004 r. pochodziły głównie z tytułu faktur za usługi i świadczenia na rzecz oddziałów regionalnych i lokalnych oraz ze sprzedaży biletów wstępu na doroczny bal SPÖ. Natomiast jedynie niewielka część wydatków oddziału w kraju związkowym została rozliczona z podległymi oddziałami. Te ostatnie partycypowały w kosztach Landesorganisation według swych możliwości — nie istniały bowiem ustalone reguły w tym zakresie — co zmuszało Landesorganisation do ponoszenia we własnym zakresie największej części kosztów z tytułu omawianej działalności reklamowej. Straty, jakie z tego wynikały, mogły być bilansowane przez środki otrzymywane z dotacji publicznych, opłat i składek członkowskich oraz darowizn.
- 12 Dopiero od 2004 r. świadczenia, których nie można było przyporządkować konkretnemu odbiorcy, były fakturowane oddziałom lokalnym jako tak zwana opłata PR-owa. Wysokość tej opłaty zależała, po pierwsze, od liczby członków partii w każdym regionie, a po drugie, od liczby wybranych posłów pochodzących z regionu.

13 W tych okolicznościach Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy wykładni art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT] należy dokonywać w ten sposób, że — w sytuacji, w której będący samodzielną osobą prawną regionalny oddział partii politycznej (na poziomie kraju związkowego) osiąga przychody z (częściowego) rozliczenia wydatków poniesionych na »reklamę zewnętrzną« także będących samodzielnymi osobami prawnymi komórek tej partii (oddziałów lokalnych itp.) oraz ze sprzedaży wejściówek na doroczny bal SPÖ — za działalność gospodarczą uznać należy prowadzenie przez ten regionalny oddział partii politycznej »reklamę zewnętrzną« w postaci prac nad wizerunkiem zewnętrznym, działalności informacyjnej, organizacji spotkań partyjnych, dostarczania materiałów reklamowych oddziałom lokalnym, a także urządzania i organizacji tego balu?
- 2) Czy dla oceny pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy [VAT] może mieć znaczenie to, że określone w pytaniu pierwszym rodzaje działalności wywierają wpływ także na powyższy oddział regionalny, który zatem także z nich korzysta? Charakterystyczne dla niniejszej sprawy jest to, że w ramach wykonywania tych rodzajów działalności zarówno partia, jak i jej polityczne cele i poglądy — jeśli nawet nie z definicji, to jako nieunikniony efekt uboczny — są ciągle reklamowane.
- 3) Czy o »działalności gospodarczej« w powyższym rozumieniu można mówić również wtedy, gdy wydatki poniesione na »reklamę zewnętrzną« stale wielokrotnie przekraczają osiągnięte z tej działalności przychody z rozliczenia wydatków oraz organizacji balu?
- 4) Czy »działalność gospodarcza« ma miejsce wtedy, gdy wydatki nie są rozliczane według możliwych do bezpośredniego zidentyfikowania kryteriów ekonomicznych (np. przypisania kosztów w zależności od tego, kto je poniósł lub tego, kto odniósł z nich korzyść) i gdy zasadniczo oddziały podległe same decydują, czy i w jakim zakresie chcą partycypować w poniesionych przez oddział regionalny wydatkach?

- 5) Czy »działalność gospodarcza« ma miejsce także wtedy, gdy świadczone oddziałom podległym usługi reklamowe są rozliczane w drodze nałożenia opłat na poszczególne oddziały, a wysokość przypadającej na oddział podległy opłaty jest zależna, po pierwsze, od ilości członków tego oddziału, a po drugie, od ilości pochodzących z niego posłów?
- 6) Czy przy rozważaniu kwestii istnienia działalności gospodarczej należy uwzględnić jako korzyści gospodarcze dotacje publiczne (takie jak finansowanie partii przewidziane w karyńskiej ustawie o finansowaniu partii politycznych), które nie zaliczają się do wpływów opodatkowanych podatkiem obrotowym?
- 7) W przypadku gdy tak zwana reklama zewnętrzna sama w sobie powinna stanowić działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy [VAT] — czy okoliczność, że prace nad wizerunkiem zewnętrznym (PR) i prowadzenie kampanii wyborczej należą do podstawowej działalności partii politycznych oraz stanowią warunek sine qua non realizacji celów i treści politycznych, stoi na przeszkodzie uznaniu tej działalności za działalność gospodarczą?
- 8) Czy wskazane przez wnoszącą odwołanie i określone jako reklama zewnętrzna rodzaje działalności są tego rodzaju, że można je porównać z działalnością prowadzoną przez podmioty zajmujące się reklamą handlową w rozumieniu załącznika D, pkt 10 szóstej dyrektywy [VAT] lub też odpowiadają im przedmiotowo? W przypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi twierdzącej, czy — biorąc pod uwagę istniejący w niniejszym przypadku w okresie, którego dotyczy odwołanie, bilans księgowy — można uznać zakres prowadzonych rodzajów działalności za »znaczny«?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 14 Zwracając się do Trybunału z powyższymi pytaniami, które należy rozważać łącznie, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy VAT

należy interpretować w ten sposób, że działalność w zakresie reklamy zewnętrznej wykonywana przez oddział partii politycznej z jednego z państw członkowskich powinna być uznana za działalność gospodarczą.

- 15 Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca działalność gospodarczą określoną w ust. 2 tego artykułu, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Pojęcie działalności gospodarczej zdefiniowane zostało w owym ust. 2 jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, a w szczególności wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku.
- 16 W tym miejscu należy wyjaśnić, że o ile art. 4 szóstej dyrektywy VAT określa bardzo szeroko zakres zastosowania podatku VAT, o tyle przepisem tym objęta jest wyłącznie działalność o charakterze gospodarczym (zob. podobnie wyroki z dnia 26 czerwca 2007 r.: w sprawie C-284/04 T-Mobile Austria i in., Zb.Orz. s. I-5189, pkt 34; a także w sprawie C-369/04 Hutchison 3G i in., Zb.Orz. s. I-5247, pkt 28).
- 17 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że analiza definicji i pojęć podatnika i działalności gospodarczej wskazuje na szeroki zakres pojęcia działalności gospodarczej oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność tę ocenia się per se, niezależnie od jej celów lub rezultatów (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield, Zb.Orz. s. I-1751, pkt 47; ww. wyroki: w sprawie T-Mobile Austria i in., pkt 35; a także w sprawie Hutchison 3G i in., pkt 29).
- 18 Z postanowienia sądu krajowego wynika, że w toczącej się przed nim sprawie działalność wykonywana przez Landesorganisation była działalnością w zakresie kreowania wizerunku zewnętrznego, informowania, organizacji imprez, dostarczania materiałów reklamowych innym oddziałom SPÖ oraz organizacji dorocznego balu.

- 19 W tym miejscu należy zauważyć, po pierwsze, że podstawą opodatkowania usług jest wszystko to, co zostało otrzymane jako świadczenie wzajemne za wyświadczoną usługę, a tym samym świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, jeżeli istnieje bezpośredni związek pomiędzy wyświadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. Wynika stąd, że świadczenie usług dokonywane jest „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT, a zatem podlega opodatkowaniu, tylko jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (wyrok z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. s. I-743, pkt 13, 14 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 20 Po drugie, należy wyjaśnić, że w ramach art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT pojęcie „wykorzystywanie” odnosi się, zgodnie z wymogami zasady neutralności wspólnego systemu podatku VAT, do wszelkich czynności, niezależnie od ich formy prawnej, które służą stałemu czerpaniu zysków z danego dobra (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 EDM, Zb.Orz. s. I-4295, pkt 48; z dnia 21 października 2004 r. w sprawie C-8/03 BBL, Zb.Orz. s. I-10157, pkt 36).
- 21 W tym miejscu należy podnieść, że działalność, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, opisana w pkt 18 niniejszego wyroku, polega na wykonywaniu czynności z zakresu reklamy. Jednak w tym przypadku ten rodzaj wykorzystywania dobra nie pozwala na stałe osiągnięcie zysków.
- 22 Należy bowiem zauważyć, że w celu zapewnienia kontynuacji swej działalności SPÖ finansowana jest z dotacji publicznych zgodnie z krajową ustawą austriacką o finansowaniu partii politycznych, z różnego rodzaju darowizn oraz ze składek członkowskich.
- 23 Zatem jedyne zyski mające charakter stały pochodzą z finansowania publicznego oraz ze składek członków partii. Zyski te pokrywają między innymi straty wynikające z działalności będącej przedmiotem sprawy przed sądem krajowym.

- 24 Ta działalność SPÖ pozwala na prowadzenie działań informacyjnych w ramach realizacji jej celów politycznych, polegających na rozpowszechnianiu idei partii jako organizacji politycznej. Dokładniej działalność SPÖ, w szczególności za pośrednictwem Landesorganisation, polega na przyczynianiu się do kształtowania życia politycznego w celu uczestnictwa w sprawowaniu władzy politycznej. Wykonując tę działalność SPÖ nie działa jednak na żadnym rynku.
- 25 W konsekwencji działalność, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, nie może stanowić „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy VAT.
- 26 W świetle powyższego należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że działalność w zakresie reklamy zewnętrznej wykonywana przez oddział partii politycznej z jednego z państw członkowskich nie powinna być uznawana za działalność gospodarczą.

W przedmiocie kosztów

- 27 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w ten sposób, że

działalność w zakresie reklamy zewnętrznej wykonywana przez oddział partii politycznej z jednego z państw członkowskich nie powinna być uznawana za działalność gospodarczą.

Podpisy