

Downloaded via the EU tax law app / web

Kohtuasi C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

versus

Finanzamt Klagenfurt

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt)

Käibemaks – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Mõiste „majandustegevus” – Erakonna piirkondlik organisatsioon – Reklaamitegevus erakonna kohalike organisatsioonide kasuks – Selle tegevusega seotud kulud, mis ületavad tulusid

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Majandustegevus kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 tähenduses

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 4 lõiked 1 ja 2)

Direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 4 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et majandustegevusena ei ole käsitatav liikmesriigi erakonna sektsiooni väljapoole suunatud reklaamitegevus. Nimelt ei võimalda selline tegevus kestva tulu saamist ja kestav tulu on vaid avalikest vahenditest saadav rahaline toetus ning selle erakonna liikmete liikmemaksud, mis katavad ka väljapoole suunatud reklaamist saadava kahjumi. Järelikult kujutab erakonna selline reklaamitegevus endast teabevahetust tema poliitiliste eesmärkide elluviimise raames, mille eesmärk on levitada tema kui poliitilise organisatsiooni vaateid. Sellise tegevuse teostamisega ei osale erakond siiski ühelgi turul.

(vt punktid 21, 23, 24 ning resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

6. oktoober 2009(*)

Käibemaks – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Mõiste „majandustegevus” – Erakonna piirkondlik organisatsioon – Reklaamitegevus erakonna kohalike organisatsioonide kasuks – Selle tegevusega seotud kulud, mis ületavad tulusid

Kohtuasjas C-267/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurti (Austria) 16. juuni 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. juunil

2008, menetluses

SPÖ Landesorganisation Kärnten

versus

Finanzamt Klagenfurt,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud J. C. Bonichot, J. Makarczyk (ettekandja), L. Bay Larsen ja C. Toader,

kohtujurist: M. Poiares Maduro,

kohtusekretär: ametnik K. Malasena,

arvestades kirjalikus menetluses ja 23. aprilli 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades märkusi, mille esitasid:

- Finanzamt Klagenfurt, esindaja: J. Wogrin, keda abistas *Rechtsanwalt* G. Lackner,
- Kreeka valitsus, esindajad: O. Patsopoulou, S. Trekli ja V. Karra,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 9. juuli 2009. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 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; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv“) artikli 4 lõigete 1 ja 2 tõlgendamist.

2 Taotlus esitati SPÖ Landesorganisation Kärnteni, mis on Austria Sotsiaaldemokraatliku Erakonna Kärnteni liidumaa sektsioon (edaspidi „Landesorganisation“) ja Finanzamt Klagenfurti vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab nimetatud sektsiooni poolt Kärnteni liidumaal erakonna piirkondlike ja kohalike organisatsioonide arvel aastatel 1988–2004 toimunud teatud reklaamitegevuse käibemaksuga maksustamist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 4 sätestab:

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

2. 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 avalikõiguslikke 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.

[...]"

Siseriiklikud õigusnormid

4 Parteiengesetzi (erakonnaseadus), mis on konstitutsiooniline seadus, artikli I § 1 näeb ette:

„(1) Erakondade eksisteerimine ja mitmekesisus on olulised Austria Vabariigi demokraatliku korra osad [Austria föderaalne põhiseaduse artikkel 1].

(2) Erakondade ülesannete hulka kuulub poliitilise tahte kujundamine.

[...]"

5 1975. aasta Abgabenänderungsgesetzi (seadus maksustamispõhimõtete muutmise kohta) artikli VI kohaselt tuleb erakondi Bundesabgabenordnungi (föderaalne maksukorralduse seadus) § 3 lõikes 3 sätestatud maksueeskirjade kohaldamisalas käsitada avalikõigusliku isikuna, kui neil on õigusvõime kooskõlas erakonnaseaduse artikli I § 1.

6 1994. aasta Umsatzsteuergesetzi (käibemaksuseaduse) § 2 määratleb ettevõtja ja ettevõtte mõisted. Selle paragrahvi lõige 3 puudutab avalikõiguslikke isikuid.

7 Avalikõiguslikud isikud tegelevad § 2 lõike 3 kohaselt äri või kutsetegevusega üksnes oma 1988. aasta Körperschaftsgesetzi (ettevõtte tulumaksu seadus) § 2 tähenduses äritegevuseks mõeldud üksuste kaudu, arvestamata käesolevas asjas tähtsust mitteomavaid erandeid.

8 Selle seaduse § 2 määratleb avalikõigusliku isiku äritegevuseks mõeldud üksus järgmiselt:

„(1) Avalikõigusliku isiku äritegevuseks mõeldud üksus on igasugune üksus, mis

– on majanduslikult iseseisev ja

– tegeleb üksnes või peamiselt eravaldkonnas püsiva majandustegevusega, mis on majanduslikult oluline

– tulu saamise eesmärgil või, juhul kui ta ei tegele üldise majandustegevusega, muude majanduslike hüvede saamiseks ja

– ei tegutse metsandus? või põllumajandussektoris [1988. aasta Einkommensteuergesetzi (tulumaksuseadus) § 21].

Tulu saamise eesmärk ei ole vajalik. Avalik?õigusliku üksuse tegevus on alati vaadeldav äritegevusena.

[...]

(4) Avalik õigusliku isiku äritegevuseks mõeldud üksusel on üldine maksukohustus ka juhul, kui ta ise on avalik?õiguslik isik.

(5) Eravaldkonna majandustegevuseks lõike 1 tähenduses ei loeta peamiselt avaliku võimu teostamist (avalik ettevõtte). Avaliku võimu teostamisega on eelkõige tegemist siis, kui tegemist on teenustega, mille kasutamiseks on teenuse saaja kohustatud seaduse või haldusakti alusel.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Põhikohtuasjas esitas kaebuse Landesorganisation. See õigusvõimeline sektsioon viis läbi talle alluvate piirkondlike ja kohalike organisatsioonidele heaks teatud suhtekorralduse, reklaami ja teabealast tegevust, mida nimetati „väljapoole suunatud reklaamiks”. Eelkõige ostis ta enne valimisi reklaammaterjali, mida ta edastas seejärel erinevatele piirkondlikele ja kohalikele organisatsioonidele vastavalt nende vajadustele, esitades selle eest arve, ning korraldas iga?aastast SPÖ balli.

10 Põhikohtuasja pooled vaidlevad selle üle, kas Landesorganisationi tuleb talle alluvate organisatsioonide heaks väljapoole suunatud reklaami tegemise osas käsitada maksukohustuslasena kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses ning kas tal on seega õigus selles osas sisendkäibemaks maha arvata.

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu järelduste kohaselt pärineb Landesorganisationi poolt aastatel 1998–2004 saadud tulu peamiselt nende teenuste eest piirkondlikele ja kohalikele organisatsioonidele esitatud arvete alusel ning SPÖ iga?aastase balli piletimüügist saadud rahast. Üksnes väikese osa Landesorganisationi kulude eest esitati arved talle alluvatele organisatsioonidele. Viimased osalevad Landesorganisationi kulude katmisel vastavalt oma võimalustele – ilma et selles osas esineksid kindlaksmääratud reeglid – mis tähendab, et suurem osa vaidlusaluse reklaamitegevusega tekkinud kuludest jääb Landesorganisationi enda kanda. Tekkinud kahjum kaetakse riigipoolse toetusena, erakonna liikmete toetusena ja liikmemaksudena ning annetustena saadud summade arvelt.

12 Alles alates 2004. aastast pidid piirkondlikud organisatsioonid arvete alusel hüvitama kulud teenuste eest, mille puhul ei olnud teenuse saajat võimalik kindlaks teha, niinimetatud suhtekorralduse hüvitise vormis. Hüvitise suurus sõltus esiteks iga piirkonna erakonnaliikmete arvust ning teiseks sellest piirkonnast pärinevate saadikute arvust.

13 Neil asjaoludel otsustas Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda [käibemaksu]direktiivi artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et erakonna õiguslikult iseseisva (liidumaa tasandi) piirkondliku sektsiooni „väljapoole suunatud reklaam” (Au?enwerbung) suhtekorralduse, teabealase tegevuse, ürituste korraldamise, reklaammaterjali kohalikele organisatsioonidele müügi ning iga?aastase balli (SPÖ ball) korraldamise ning läbiviimise vormis on käsitav majandustegevusena, kui seejuures saadakse tulu arvete alusel samuti õiguslikult iseseisvatelt erakonna sektsioonidelt (kohalikud organisatsioonid jne) „väljapoole

suunatud reklaami” kulude (osalise) hüvitamise kaudu ning balli piletimüügist?

2. Kui otsustatakse selle üle, kas tegemist on „majandustegevusega” kuuenda [käibemaksu]direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 tähenduses, siis kas sellisel juhul omab tähtsust, et nimetatud tegevus „mõjutab” ka piirkondlikku organisatsiooni ennast ja viimane saab sellest kasu? Selle 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 kriteeriumite alusel (nt vastavalt kulude tekitajale või tulu saajale) ning peamiselt jääb see kohaliku organisatsiooni enda otsustada, kas ja millises ulatuses osaleda piirkondliku organisatsiooni kulude katmises?
5. Kas tegevus on „majandustegevus” ka juhul, kui reklaamiteenuste eest kohalikest organisatsioonidelt arvete alusel sissenõutud summa suurus sõltub esiteks vastava piirkonna erakonnaliikmete arvust ning teiseks selle organisatsiooni poolt läkitatud saadikute arvust?
6. Kas majandustegevuse olemasolu hindamisel tuleb avalikest vahenditest (nagu näiteks Kärnteni liidumaa erakondade rahastamise korra alusel) saadavat ja mittermaksustatavat rahalist toetust käsitada majandusliku hüvena?
7. Kui „väljapoole suunatud reklaam” on iseenesest käsitatav majandustegevusena kuuenda [käibemaksu]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 Landesorganisatsiooni poolt ellu viidud ja „väljapoole suunatud reklaamiks” nimetatud tegevus on võrreldav reklaamiagentuuride tegevusega kuuenda [käibemaksu]direktiivi lisa D [punkti] 10 tähenduses ja/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”?

Eelotsuse küsimused

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega, mida tuleb käsitada koos, sisuliselt teada, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi erakonna sektsiooni väljapoole suunatud reklaamiga seotud tegevust tuleb käsitada majandustegevusena.
- 15 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt sama artikli lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Mõiste „majandustegevus” määratletakse lõikes 2 nii, et see hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevuse, eelkõige loetakse majandustegevuseks ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.
- 16 Selles osas tuleb täpsustada, et kuigi kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 4 määratleb käibemaksu laia kohaldamisala, on selles sättes mõeldud üksnes majanduslikku olemust omavat

tegevust (vt 26. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C?284/04: T?Mobile Austria jt, EKL 2007, lk I?5189, punkt 34, ja 26. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C?369/04: Hutchison 3G jt, EKL 2007, lk I?5247, punkt 28).

17 Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et maksukohustuslase ja majandustegevuse mõistete määratluse analüüs rõhutab, et majandustegevuse mõiste hõlmab laia kohaldamisala ja tal on objektiivne olemus selles mõttes, et tegevust käsitatakse sellisena, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest (vt eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?223/03: University of Huddersfield, EKL 2006, lk I?1751, punkt 47; eespool viidatud kohtuotsus T?Mobile Austria jt, punkt 35, ja eespool viidatud kohtuotsus Hutchison 3G jt, punkt 29).

18 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Landesorganisationi tegevus põhikohtuasjas seisnes suhtekorralduse ja teabealase tegevuse läbiviimises, ürituste korraldamises, reklaammaterjalide edastamises teistele SPÖ organisatsioonidele ning iga?aastase balli korraldamises.

19 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et teenuse osutamise puhul arvestatakse maksu teenuse eest saadud tasult ja et teenuse osutamiselt tuleb tasuda maksu vaid juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos. Sellest järeldub, et teenus on osutatud „tasu eest” kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 punkti 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 (3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C?16/93: Tolsma, EKL 1994, lk I?743, punktid 13 ja 14 ning seal viidatud kohtupraktika).

20 Teiseks tuleb kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 2 osas täpsustada, et vastavalt ühise käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõtte nõuetele viitab mõiste „kasutamine” kõikidele juriidilise sisuga tehingutele, mille eesmärk on kõnesolevast asjast kestva tulu saamine (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?77/01: EDM, EKL 2004, lk I?4295, punkt 48, ja 21. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?8/03: BBL, EKL 2004, lk I?10157, punkt 36).

21 Sellega seoses on oluline meenutada, et põhikohtuasjas kõnealune ja käesoleva otsuse punktis 18 kirjeldatud tegevus on reklaamitegevus. Käesoleval juhul ei võimalda aga selline kasutamine kestva tulu saamist.

22 Tuleb märkida, et SPÖ tegevus on võimalik tänu avalikest vahenditest saadavale rahalisele toetusele, mida makstakse kooskõlas siseriiklikule erakondade rahastamist puudutavale seadusele, samuti tänu erinevatele annetustele ning erakonna liikmete liikmemaksudele.

23 Järelikult on kestev tulu vaid avalikest vahenditest saadav rahaline toetus ning selle erakonna liikmete liikmemaksud, kusjuures need tulud katavad ka põhikohtuasjas käsitletavast tegevusest saadava kahjumi.

24 Järelikult kujutab SPÖ selline tegevus endast teabevahetust tema poliitiliste eesmärkide elluviimise raames, mille eesmärk on levitada tema kui poliitilise organisatsiooni vaateid. Täpsemalt aitab SPÖ tegevus Landesorganisationi kaudu kaasa poliitilise tahte kujundamisele eesmärgiga osaleda poliitilise võimu teostamisel. Sellise tegevuse teostamisega ei osale SPÖ siiski ühelgi turul.

25 Järelikult ei ole põhikohtuasjas käsitletava tegevuse puhul tegemist „majandustegevusega” kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 tähenduses.

26 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata selliselt, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et majandustegevusena ei ole

käsitatav liikmesriigi erakonna seksiooni väljapoole suunatud reklaamitegevus.

Kohtukulud

27 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et majandustegevusena ei ole käsitatav liikmesriigi erakonna seksiooni väljapoole suunatud reklaamitegevus.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.