WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 11 czerwca 2009 r. *

W sprawie C-572/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Krajský soud v Ústi nad Labem (Republika Czeska), postanowieniem z dnia 20 listopada 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 grudnia 2007 r., w postępowaniu:

RLRE Tellmer Property sro

przeciwko

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

TRYBUNAŁ (druga izba),

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

* Język postępowania: czeski.

rzecznik generalny: V. Trstenjak,
sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 listopada 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, przez J. Janouškovą,

— w imieniu RLRE Tellmer Property sro przez R. Lančíka oraz J. Rambouska,

— w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz przez S. Alexandriou oraz V. Karra, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz M. Thomannovą-Körnerovą, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 grudnia 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część B lit. b) 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").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy RLRE Tellmer Property sro (zwaną dalej „RLRE Tellmer Property") a Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dyrekcją skarbową w Ústí nad Labem) dotyczącym kwestii, czy opłaty za sprzątanie części wspólnych wynajmowanego budynku są — podobnie jak najem — zwolnione z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT").

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

4 Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy wyjaśnia:

„1. Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

Transakcje takie mogą zawierać [obejmować] między innymi:

— przeniesienie dobra niematerialnego niezależnie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzającego istnienia prawa [czy jego istnienie zostało stwierdzone dokumentem],

— zobowiązanie do zaniechania działania lub jego tolerowania [lub znoszenia działania bądź stanu],

— świadczenie usług w wykonaniu konfiskaty dokonanej przez organy władzy publicznej lub w jej imieniu albo z mocy prawa".

5 Artykuł 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, znajdujący się w tytule X zatytułowanym „Zwolnienia", stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[…]

b) najem lub dzierżawę nieruchomości, z wyjątkiem:

1. udzielenia zakwaterowania, według przepisów prawa państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc w obozach wakacyjnych, lub na terenach przystosowanych do biwakowania;

2. wynajmu miejsc parkingowych;

3. wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń;

4. wynajmu sejfów.

Państwa członkowskie mogą ustalić dalsze wyłączenia w zakresie tego zwolnienia”.

Uregulowania krajowe

6 Stosowanie podatku VAT w Republice Czeskiej zostało uregulowane w ustawie nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej. Artykuł 56 ust. 4 tej ustawy, zatytułowany „Zbycie i wynajem gruntów, budynków, mieszkań i lokali niemieszkalnych, wynajem innych urządzeń", w odniesieniu do zwolnienia z podatku VAT najmu rzeczy stanowi:

„Wynajem gruntów, budynków, mieszkań i lokali niemieszkalnych jest zwolniony z podatku. Zwolnienie nie dotyczy krótkoterminowego wynajmu budynków, wynajmu pomieszczeń i miejsc przeznaczonych do parkowania pojazdów, wynajmu sejfów lub trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń. Krótkoterminowy wynajem oznacza wynajem obejmujący ruchome, elementy wyposażenia wewnętrznego, ewentualnie z zapewnieniem energii elektrycznej, ogrzewania, gazu lub wody, na nie więcej niż 48 godzin bez przerwy".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7 Z postanowienia odsyłającego wynika, że RLRE Tellmer Property jest właścicielem budynków z mieszkaniami oddanymi w najem. Poza czynszem pobiera ona od lokatorów odrębnie fakturowane kwoty tytułem sprzątania części wspólnych wykonywanego przez dozorców budynków.

8 Po uznaniu, że RLRE Tellmer Property dokonała zbyt dużego odliczenia podatku VAT związanego z opłatami za sprzątanie, organy podatkowe zdecydowały o zwiększeniu kwoty podatku VAT przypadającego do zapłaty przez tę spółkę za miesiąc maj 2005 r. o 115 911 CZK z tytułu rachunków za sprzątanie.

9 W następstwie utrzymania w mocy decyzji urzędu skarbowego w Litvínovie z dnia 20 września 2006 r., na mocy decyzji Finanční ředitelství v Ústí nad Labem z dnia 5 lutego 2007 r., RLRE Tellmer Property złożyła skargę do sądu krajowego.

10 RLRE Tellmer Property podnosi, że wynajem oraz usługi związane z wynajmem mieszkań, takie jak sprzątanie części wspólnych, stanowią świadczenia niepodzielne objęte jednolitym systemem podatku VAT.

11 Sąd krajowy zastanawia się nad właściwą interpretacją zarówno prawa krajowego, jak i prawa wspólnotowego znajdującego zastosowanie w niniejszej sprawie. Przewiduje on trzy możliwe odpowiedzi na pytania pojawiające się w zawisłej przed nim sprawie.

12 Po pierwsze, skoro lokatorzy mają możliwość zawarcia niezależnych umów z osobami trzecimi w przedmiocie sprzątania części wspólnych budynków, to usługi te nie stanowią elementu najmu, a ich zwolnienie nie miałoby podstaw. Po drugie, w zakresie, w jakim zwolnienie opłat za sprzątanie zmniejsza obciążenia z tytułu najmu, względy natury socjalnej mogłyby uzasadniać takie zwolnienie. Po trzecie, sąd krajowy nie wyklucza, że kwestię tę powinno pozostawić się decyzji państw członkowskich.

13 W tych okolicznościach Krajský soud v Ústí nad Labem postanowił zawiesić postępowaniu i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) […] [C]zy przepisy art. 6 […] i art. 13 […] szóstej dyrektywy […] można interpretować w ten sposób, że wynajem mieszkania (ewentualnie lokalu użytkowego), z jednej strony, oraz związane z nim sprzątanie części wspólnych budynku, z drugiej strony, można uznać za niezależne świadczenia, podlegające odrębnemu opodatkowaniu[?]

2) W przypadku gdy […] odpowiedź na pierwsze pytanie będzie przecząca […], czy przepis art. 13 tej dyrektywy, a w szczególności wstęp i część B lit. b), wymaga lub wyklucza stosowanie podatku VAT do opłat za sprzątanie części wspólnych wynajmowanego domu mieszkalnego, czy też pozostawia tę kwestię decyzji państwa członkowskiego[?]".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

14 Zwracając się z pierwszym pytaniem, sąd krajowy zastanawia się nad stosunkiem pomiędzy najmem nieruchomości a usługami sprzątania części wspólnych wynajmowanej nieruchomości, dla potrzeb zastosowania art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy. W szczególności pyta on, czy opłaty za usługi sprzątania objęte są zakresem pojęcia najmu w rozumieniu tego przepisu i czy są tym samym traktowane pod względem podatkowym na równi z najmem nieruchomości, który jest zwolniony z podatku VAT na mocy art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

15 W tym zakresie należy, po pierwsze, przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, a zatem powinny być definiowane na gruncie wspólnotowym (zob. wyrok z dnia 25 października 2007 r. w sprawie C-174/06 CO.GE.P., Zb.Orz. s. I-9359, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 Pojęcia użyte celem zdefiniowania zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, podlegają ścisłej interpretacji, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od zasady ogólnej, według której podatek VAT jest pobierany od każdej dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanego odpłatnie przez podatnika działającego w takim charakterze (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I-493, pkt 25; z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

17 Po drugie, z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Co więcej, w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, jeżeli nie są od siebie niezależne. Jest tak na przykład w sytuacji, gdy można stwierdzić, że jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, a inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego. W szczególności dane świadczenie należy uważać za świadczenie pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy (ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 51, 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Ponadto można również uznać, że jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementy albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 53).

20 Należy od razu przypomnieć, że najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy polega w istocie na tym, że wynajmujący przyznaje najemcy, na umówiony czas i za wynagrodzeniem, prawo do zajmowania nieruchomości na takich zasadach jak właściciel, z wyłączeniem wszelkich innych osób (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen", Rec. s. I-6831, pkt 55; z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-409/98 Mirror Group, Rec. s. I-7175, pkt 31; z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101, pkt 49; z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. s. I-1123, pkt 19).

21 Dlatego też chociaż usługi sprzątania części wspólnych budynku towarzyszą korzystaniu z najętego dobra, to nie muszą być objęte zakresem pojęcia najmu w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

22 Ponadto nie ulega wątpliwości, że usługi sprzątania części wspólnych budynku mogą być świadczone na różnych zasadach, to znaczy na przykład przez osoby trzecie wystawiające faktury obejmujące koszt tych usług bezpośrednio lokatorom lub przez wynajmującego zatrudniającego w tym celu własnych pracowników lub posługującego się przedsiębiorstwem zajmującym się sprzątaniem.

23 Należy podnieść, że w niniejszej sprawie RLRE Tellmer Property fakturuje świadczenie usług sprzątania na rzecz lokatorów odrębnie od czynszu.

24 Ponadto, skoro najem mieszkań oraz sprzątanie części wspólnych budynku mogą być, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, wzajemnie rozdzielone, to nie można uznać, że stanowią jedno świadczenie w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

25 W świetle całości powyższych rozważań na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że dla celów stosowania art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy najem nieruchomości i usługi sprzątania jej części wspólnych należy uznać, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, za czynności samodzielne, wzajemnie od siebie odrębne, w wyniku czego usługi te nie są objęte zakresem powyższego przepisu.

W przedmiocie pytania drugiego

26 Biorąc pod uwagę odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie, nie jest konieczne udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie.

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:

Dla celów stosowa art. 13 część B lit. b) 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 najem nieruchomości i usługi sprzątania jej części wspólnych należy uznać, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, za czynności samodzielne, wzajemnie od siebie odrębne, w wyniku czego usługi te nie są objęte zakresem powyższego przepisu.

Podpisy