HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

11 iunie 2009 *

În cauza C-572/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Krajský soud v Ústi nad Labem (Republica Cehă), prin decizia din 20 noiembrie 2007, primită de Curte la 24 decembrie 2007, în procedura

RLRE Tellmer Property sro

împotriva

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (raportor), P. Kūris și L. Bay Larsen, judecători,

* Limba de procedură: ceha.

avocat general: doamna V. Trstenjak,
grefier: doamna K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 noiembrie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, de doamna J. Janoušková,

— pentru RLRE Tellmer Property sro, de domnii R. Lančík și J. Rambousek,

— pentru guvernul ceh, de domnul M. Smolek, în calitate de agent,

— pentru guvernul elen, de domnul K. Georgiadis precum și de doamnele S. Alexandriou și V. Karra, în calitate de agenți,

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou și de doamna M. Thomannová-Körnerová, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 9 decembrie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 13 punctul B litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între RLRE Tellmer Property sro (denumită în continuare „RLRE Tellmer Property”), pe de o parte, și Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (Direcția de finanțe din Ústí nad Labem), pe de altă parte, cu privire la problema dacă cheltuielile privind curățenia spațiilor comune ale unui imobil închiriat sunt, precum închirierea, scutite de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă prevede că sunt supuse TVA „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. [traducere neoficială].

4 Articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.

Aceste tranzacții pot include, între altele:

— cesiunea de bunuri necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate;

— obligația de a se abține de la o acțiune sau o situație sau de a tolera o acțiune sau o situație;

— prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii.”

5 Articolul 13 punctul B litera (b) din A șasea directivă, care figurează în cadrul titlului X din directivă, intitulat „Scutiri”, prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

[…]

(b) leasingul sau închirierea bunurilor imobile, cu excepția:

1. prestării de servicii de cazare, definite de legislația statelor membre, în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, inclusiv cazări în tabere de vacanță sau în locuri amenajate pentru camping;

2. închirierii de spații pentru parcarea vehiculelor;

3. închirierii de echipamente și de instalații fixate definitiv;

4. închirierii de seifuri.

Statele membre pot aplica excluderi suplimentare din sfera de aplicare a acestei scutiri”. [traducere neoficială]

Reglementarea națională

6 Aplicarea TVA-ului în Republica Cehă este guvernată de Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoare adăugată. Articolul 56 alineatul 4 din această lege, intitulat „Cesiunea și închirierea de terenuri, de imobile, de apartamente și de localuri cu altă destinație decât cea de locuință, închirierea altor instalații", prevede următoarele în ceea ce privește scutirea de TVA aplicabilă închirierii de bunuri:

„Închirierea de terenuri, de imobile, de apartamente și de localuri cu altă destinație decât cea de locuință este scutită de taxă. Scutirea nu se aplică închirierii pe termen scurt a imobilelor, închirierii localurilor și a spațiilor pentru parcarea vehiculelor, închirierii seifurilor sau a utilajelor și a mașinilor fixate permanent. Prin închiriere pe termen scurt se înțelege închirierea care include echipamentul interior mobilier, eventual furnizarea electricității, a încălzirii, a gazului sau a apei, pentru o perioadă de maximum 48 de ore fără întrerupere."

Acțiunea principală și întrebările preliminare

7 Reiese din decizia de trimitere că RLRE Tellmer Property este proprietara unor imobile cu apartamente închiriate. Pe lângă chirie, aceasta solicită locatarilor săi plata unor sume, facturate separat, pentru curățenia spațiilor comune efectuată de îngrijitorii imobilelor.

8 După ce au apreciat că RLRE Tellmer Property a redus în mod excesiv TVA-ul privind cheltuielile de curățenie, autoritățile fiscale au decis să majoreze TVA-ul datorat de această societate pentru luna mai 2006 cu 115 911 CZK pentru veniturile realizate din activitățile de curățenie.

9 Întrucât decizia biroului de finanțe din Litvínov din 20 septembrie 2006 a fost confirmată prin decizia Finanční ředitelství v Ústí nad Labem din 5 februarie 2007, RLRE Tellmer Property a declarat recurs în fața instanței de trimitere.

10 RLRE Tellmer Property susține că închirierea și serviciile legate de închirierea apartamentelor, precum curățenia părților comune, constituie prestații inseparabile cărora li se aplică un regim unic de TVA.

11 Instanța de trimitere ridică problema interpretării care trebuie dată atât dreptului național, cât și dreptului comunitar aplicabil în speță. Aceasta are în vedere trei răspunsuri posibile la întrebările care sunt adresate în cadrul acțiunii principale.

12 În primul rând, din moment ce locatarii au posibilitatea de a încheia cu un terț un contract independent privind curățenia spațiilor comune, acest serviciu nu ar face parte din închiriere și nu ar exista motive de a-l scuti de la plata TVA-ului. În al doilea rând, în măsura în care scutirea cheltuielilor pentru curățenia acelor spații ar avea ca efect să micșoreze cheltuielile datorate pentru locuințe, motive de ordin social ar putea justifica scutirea acestor cheltuieli. În al treilea rând, instanța de trimitere nu exclude posibilitatea ca acest aspect să fie lăsat la aprecierea statelor membre.

13 În aceste condiții, Krajský soud v Ústí nad Labem a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) […] [P]revederile articolului 6 […] și ale articolului 13 […] din A șasea directivă […] pot fi interpretate în sensul că închirierea unui apartament (respectiv a unui spațiu cu altă destinație decât cea de locuință), pe de o parte, și curățenia aferentă a părților comune, pe de altă parte, pot fi considerate drept operațiuni impozabile independente, disociabile una de cealaltă[?]

2) În cazul în care […] răspunsul la prima întrebare este negativ, [articolul 13 punctul (B) litera (b) din A șasea directivă impune, exclude sau lasă la aprecierea statului membru aplicarea taxei pe valoarea adăugată la cheltuielile privind curățenia spațiilor comune ale unei case de locuit care este închiriată[?]"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

14 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere ridică problema relației care există, în scopul aplicării articolului 13 punctul B litera (b) din A șasea directivă, între închirierea unui bun imobil și serviciul de curățenie a părților comune ale unui imobil închiriat. În special, aceasta solicită să se stabilească dacă cheltuielile referitoare la acest serviciu de curățenie intră în noțiunea de închiriere în sensul acestui articol și împărtășește astfel soarta fiscală a închirierii unui bun imobil, care este scutită de TVA în temeiul articolului 13 punctul B litera (b) din A șasea directivă.

15 În această privință, trebuie amintit în primul rând că, potrivit unei jurisprudențe constante, scutirile prevăzute la articolul 13 din directiva menționată constituie noțiuni autonome de drept comunitar și, de aceea, trebuie să primească o definiție comunitară (a se vedea Hotărârea din 25 octombrie 2007, CO.GE.P., C-174/06, Rep., p. I-9359, punctul 26 și jurisprudența citată).

16 Termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (a se vedea în special Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec., p. I-493, punctul 25, și Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 21 și jurisprudența citată).

17 În al doilea rând, rezultă din articolul 2 din această directivă că fiecare prestație trebuie, în mod normal, să fie considerată ca fiind distinctă și independentă (a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, Rep., p. I-897, punctul 50 și jurisprudența citată).

18 Pe de altă parte, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente. Aceasta este situația, de exemplu, atunci când se constată că una sau mai multe prestații constituie o prestație principală și că cealaltă prestație sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care beneficiază de același tratament fiscal cu prestația principală. În special, o prestație trebuie să fie considerată accesorie unei prestații principale dacă nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea Part Service, citată anterior, punctele 51 și 52 și jurisprudența citată).

19 În plus, se poate de asemenea considera că ne aflăm în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de către persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârea Part Service, citată anterior, punctul 53).

20 Trebuie amintit de la început că închirierea de bunuri imobile, în sensul articolului 13 punctul B litera (b) din A șasea directivă, constă în esență în faptul că un locator conferă unui chiriaș, pentru o anumită perioadă și contra unei remunerații, dreptul de a ocupa un imobil ca și cum ar fi fost proprietar și de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen", C-326/99, Rec., p. I-6831, punctul 55; Hotărârea din 9 octombrie 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec., p. I-7175, punctul 31; Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling, C-269/00, Rec., p. I-4101, punctul 49, și Hotărârea din 18 noiembrie 2004, C-284/03, Rec., p. I-11237, Temco Europe, citată anterior, punctul 19).

21 Prin urmare, chiar dacă prestațiile privind curățenia părților comune ale unui imobil însoțesc utilizarea bunului închiriat, acestea nu intră, în mod necesar, în cadrul noțiunii de închiriere în sensul articolului 13 punctul B litera (b) din A șasea directivă.

22 În plus, este cert că serviciul de curățenie a părților comune ale unui imobil poate fi furnizat în diferite moduri, și anume, în special, de un terț care facturează costul acestui serviciu direct locatarilor sau de un locator care angajează în acest scop propriul personal sau recurge la o întreprindere care prestează servicii de curățenie.

23 Trebuie arătat că, în speță, RLRE Tellmer Property facturează locatarilor prestațiile privind curățenia în mod distinct de chirie.

24 Astfel, din moment ce închirierea apartamentelor și curățenia părților comune ale unui imobil pot, în circumstanțe precum cele din acțiunea principală, să fie separate una de cealaltă, nu se poate considera că închirierea și curățenia menționate constituie o prestație unică în sensul jurisprudenței Curții.

25 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie răspuns la prima întrebare că, în scopul aplicării articolului 13 punctul B litera (b) din A șasea directivă, închirierea unui bun imobil și serviciul de curățenie a părților comune ale acestuia trebuie, în circumstanțe precum cele din acțiunea principală, să fie considerate operațiuni autonome, separabile una de cealaltă, astfel încât serviciul menționat nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

Cu privire la a doua întrebare

26 Ținând seama de răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

27 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

În scopul aplicării articolului 13 punctul B litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, închirierea unui bun imobil și serviciul de curățenie a părților comune ale acestuia trebuie, în circumstanțe precum cele din acțiunea principală, să fie considerate operațiuni autonome, separabile una de cealaltă, astfel încât serviciul menționat nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

Semnături