

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
VERICY TRSTENJAK

przedstawiona w dniu 9 grudnia 2008 r.<sup>1</sup>

**I — Wprowadzenie**

1. W swym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonym na podstawie art. 234 WE Krajský soud (sąd okręgowy) v Ústí nad Labem (zwany dalej „sądem krajowym”) przedstawia Trybunałowi Wspólnot Europejskich dwa pytania dotyczące wykładni art. 6 i 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 (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) <sup>2</sup>.

2. Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką RLRE Tellmer Property sro (zwaną dalej „skarżącą”) a krajowymi organami podatkowymi (Finanční ředitelství, zwanymi dalej „pozwanym”) w przedmiocie zakresu zwolnienia z podatku VAT w odniesieniu do dochodów osiągniętych z wynajmu mieszkań. Strony postępowania przed sądem krajowym toczą spór dotyczący konkretnie kwestii, czy związane z wynajmem mieszkań sprzątanie części wspólnych budynku jest działalnością gospodarczą, która podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

**II — Ramy prawne**

**A — Prawo wspólnotowe**

3. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT zasadniczo podlega świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

4. Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi między innymi, iż:

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

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dz.U. L 145, s. 1.

Transakcja taka może zawierać między [...] innymi

- przeniesienie dobra niematerialnego niezależnie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzającego istnienia prawa,
  - zobowiązanie do zaniechania działania lub jego tolerowania,
  - 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 reguluje zwolnienie wynajmu mieszkań z podatku VAT w następujący sposób:

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.

„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:

Państwa członkowskie mogą ustalić dalsze wyłączenia w zakresie zwolnienia [...]”.

B — *Prawo krajowe*

6. Od chwili przystąpienia do Unii Europejskiej stosowanie podatku VAT w Republice Czeskiej zostało uregulowane w ustawie nr 235/2004 o podatku VAT. Paragraf 56 ust. 4 tej ustawy, zatytułowany „Zbycie i wynajem gruntów, budynków, mieszkań i lokali niemieszkalnych, wynajem innych urządzeń”, reguluje zwolnienie z podatku VAT wynajmu prawa własności w następujący sposób:

„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 budynków oznacza wynajem obejmujący ruchome elementy wyposażenia wewnętrznego, ewentualnie z zapewnieniem energii elektrycznej, ogrzewania, chłodzenia, gazu lub wody, na nie więcej niż 48 godzin bez przerwy”.

### III — Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7. Skarżąca jest właścicielem domów z mieszkaniami na wynajem. Otrzymuje ona od swoich najemców oprócz regularnych opłat z tytułu czynszu najmu odrębnie zafakturowane kwoty z tytułu sprzętania części wspól-

nych budynku, które powierza ona wykonaniu swym dozorcóm.

8. Po stwierdzeniu przez krajowe organy podatkowe zbyt niskiego wymiaru podatku VAT zdecydowały one o zwiększeniu kwoty podatku VAT naliczonego przez skarżącą za miesiąc maj 2006 r. o dodatkową kwotę 155 911 CZK z tytułu świadczeń otrzymanych przez nią za działalność w zakresie utrzymania czystości. Po utrzymaniu w dniu 5 lutego 2007 r. przez Finanční ředitelství z Ústí nad Labem w mocy decyzji urzędu skarbowego w Litvínov z dnia 20 września 2006 r. skarżąca wniosła skargę do sądu krajowego.

9. Skarżąca podnosi, że ta działalność gospodarcza jest zwolniona z podatku VAT. Wynajem i świadczenie usług związanych z korzystaniem z wynajmowanego mieszkania są jej zdaniem świadczeniami niepodzielnymi. Odsyła ona w tym kontekście do prawa wspólnotowego, w szczególności do orzecznictwa Trybunału, z którego wynika, że świadczenia niepodzielne podlegają jednemu systemowi podatku VAT, a zatem w niniejszej sprawie systemowi obejmującemu wynajem zwolniony z podatku VAT.

10. Sąd krajowy przyznaje, że w przypadku właściwych przepisów powstają niepewności interpretacyjne, które dotyczą nie tylko prawa

czeskiego, ale i prawa wspólnotowego. Postanowił on zatem zawiesić postępowanie w sprawie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1) „Czy przepisy art. 6 (świadczenie usług) i 13 (zwolnienia) szóstej dyrektywy Rady 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, można interpretować w ten sposób, że wynajem mieszkania (ewentualnie lokalu użytkowego), z jednej strony, oraz związane z nim sprzątnięcie części wspólnych budynku, z drugiej strony, można uznać za niezależne świadczenia, podlegające odrębnemu opodatkowaniu?

2) W przypadku gdy [...] odpowiedź na pierwsze pytanie będzie przecząca, sąd krajowy pyta Trybunał Sprawiedliwości, czy przepis art. 13 tej dyrektywy, a w szczególności wstęp i część B lit. b): (1) wymaga lub (2) wyklucza stosowanie podatku VAT do opłat za sprzątnięcie części wspólnych wynajmowanego domu mieszkalnego, czy też (3) pozostawia tę kwestię decyzji państwa członkowskiego?”.

#### IV — Postępowanie przed Trybunałem

11. Postanowienie odsyłające wydane w dniu 17 grudnia 2007 r. wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 24 grudnia 2007 r.

12. Pozwany w postępowaniu przed sądem krajowym, rządy Republiki Czeskiej i Republiki Greckiej oraz Komisja Wspólnot Europejskich przedstawiły uwagi na piśmie w terminie przewidzianym w art. 23 statutu Trybunału.

13. Na rozprawie w dniu 6 listopada 2008 r. stawili się pełnomocnicy procesowi skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym, rządów Republiki Czeskiej i Republiki Greckiej oraz Komisji, aby przedstawić uwagi ustne.

#### V — Główne argumenty stron

14. *Skarżąca* w postępowaniu przed sądem krajowym na rozprawie objaśniła aktualny sposób rozliczania w Republice Czeskiej usług sprzątnięcia. Ponadto twierdziła ona, że wynajem pomieszczeń i sprzątnięcie części wspólnych budynku stanowią świadczenie złożone, które nie podlega podatkowi VAT. Następnie wskazała ona na konieczność dokonania przez Trybunał jednolitej wykładni

pojęcia „najmu nieruchomości” w celu uniknięcia rozbieżnych interpretacji w państwach członkowskich.

15. *Pozwany* w postępowaniu przed sądem krajowym, powołując się na przepisy czeskiego kodeksu cywilnego dotyczące najmu, wyjaśnia, że mieszkanie jako przedmiot umowy najmu składa się z zespołu pomieszczeń, które wskutek swoich właściwości technicznych i funkcjonalnych oraz dzięki swemu wyposażeniu spełniają wszystkie przesłanki niezbędne do zamieszkania. Podnosi on, że części wspólne budynku zarówno z prawnego, jak i praktycznego punktu widzenia nie mogą być wynajmowane do celów mieszkalnych. Z tego powodu pozwany proponuje na pierwsze pytanie odpowiedzieć twierdząco.

16. W kontekście pytania drugiego pozwany kwestionuje konieczność dokonania wykładni szóstej dyrektywy w niniejszej sprawie, ponieważ ustawodawstwo krajowe uchwalone zgodnie z prawem wspólnotowym w jasny sposób na nie odpowiada, a mianowicie że wynajem nieruchomości jest zwolniony z podatku VAT, co jednak nie odnosi się do tych usług, które są świadczone jako usługi niezależne, nawet jeśli są one związane ze świadczeniem zwolnionym z podatku.

17. Zdaniem *rządu czeskiego*, pytania sądu krajowego należy rozumieć w ten sposób, że

zwraca się on do Trybunału o orzeczenie, czy w sytuacji, gdy wynajmujący oprócz najmu we właściwym tego słowa znaczeniu oferuje najemcy usługę polegającą na sprzątaniu części wspólnych wynajmowanego domu, sporna usługa sprzątania i wynajem stanowią razem kompleksową usługę oraz czy usługa ta jako taka objęta jest jednym ze zwolnień z podatku VAT przewidzianym w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

18. Następnie rząd czeski przypomina główny cel pojęcia świadczenia złożonego, polegający na zapobieżeniu niepotrzebnemu naruszaniu systemu VAT, które mogłoby być skutkiem sztucznego podziału jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym. Cel ten nie zostałby spełniony, gdyby w niniejszym przypadku przyjęto wystąpienie takiego świadczenia złożonego.

19. Rząd czeski proponuje zatem, by na pytania odpowiedzieć w ten sposób, że do sądu krajowego należy ocena, czy usługa, która polega na świadczeniu usług sprzątania, oraz usługa polegająca na wynajmie mieszkań całkowicie spełniają przesłanki świadczenia

złożonego. Niezależnie od powyższego twierdzi on, w świetle konkretnych okoliczności, że w niniejszym przypadku może to prowadzić jedynie do odpowiedzi przeczącej.

20. W przypadku, gdyby sąd krajowy doszedł jednak do innego wniosku, rząd czeski uważa, że odniesienie pojęcia świadczenia złożonego do niniejszego przypadku jest sprzeczne z zasadami neutralności podatkowej i ściślej wykładni przepisów wprowadzających odstępstwa, zawartych w szóstej dyrektywie.

21. *Komisja* twierdzi po pierwsze, że zwolnienia zawarte w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią samodzielne instytucje prawa wspólnotowego, które należy interpretować w sposób autonomiczny. Ponieważ jej zdaniem zwolnienia te stanowią jednocześnie odstępstwo od reguły, muszą być również ściśle interpretowane. Ponadto Komisja zastanawia się, czy w świetle wyroku w sprawie Faalborg-Gelting Linien<sup>3</sup> sprzątanie części wspólnych wynajmowanego domu nie może być traktowane jako usługa pomocnicza

w stosunku do świadczenia głównego, jakim jest najem.

22. W konsekwencji Komisja proponuje, by Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne w ten sposób, że zwolnienie z podatku VAT w przypadku wynajmu mieszkań na podstawie art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do działalności gospodarczej polegającej na wynajmie, jednakże świadczenie usług polegające na sprzątaniu części wspólnych budynku mogłoby być objęte wskazanym powyżej zwolnieniem, o ile byłoby częścią umowy najmu jako usługa pomocnicza. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy sprzątanie części wspólnych budynku stanowi element najmu, przy czym musiałby on ocenić zarówno brzmienie umowy najmu, jak i utrwaloną praktykę.

23. *Rząd grecki* odrzuca szeroką wykładnię art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy. Jego zdaniem, preferowanie stanowiska skarżącej spowodowałoby, że zakresem stosowania powołanego wyżej przepisu objęty zostałby każdy nakład mający na celu poprawę warunków korzystania z przedmiotu najmu. A zatem rząd grecki proponuje, by na pytania prejudycjalne odpowiedzieć w ten sposób, że wynajem mieszkania lub pomieszczenia użytkowego należy traktować jako usługę różniącą się od sprzątania części wspólnych budynku. Chodzi tu jego zdaniem o dwa różne świadczenia, przy czym jedno —

3 — Wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faalborg-Gelting Linien, Rec. s. I-2395.

wynajem — jest zwolnione z podatku VAT, podczas gdy drugie — sprzątanie części wspólnych budynku — podlega podatkowi VAT.

## VI — Ocena prawna

### A — Rozważania wstępne

24. Rozszerzenie Unii Europejskiej w dniu 1 maja 2004 r. o dziesięć nowych państw członkowskich, a w dniu 1 stycznia 2007 r. o kolejne dwa państwa, stanowi ważne wydarzenie w historii tego systemu integracji, które wywiera daleko idące geopolityczne skutki. Oprócz uzyskania statusu państwa członkowskiego wraz z wynikającymi z tego prawami, rozszerzenia w stosunku do nowych państw członkowskich rodzą jednak również obowiązki przyjęcia do własnych, krajowych porządków prawnych dorobku prawnego Wspólnoty (*acquis communautaire*), łącznie z przepisami w przedmiocie opodatkowania podatkiem VAT<sup>4</sup>. Przystąpienie do Unii Europejskiej oznaczało zatem jednocześnie przystąpienie do wspólnego systemu podatku VAT, zharmonizowanego systemu opodatkowania

transakcji, który zmierza przede wszystkim do osiągnięcia celów fiskalnych i polityczno-gospodarczych.

25. Podczas gdy pierwszy cel powiązany jest z finansowaniem Wspólnoty z zasobów własnych<sup>5</sup>, cel polityczno-gospodarczy polega na wykluczeniu czynników uzależnionych od różnych systemów podatku VAT, które są w stanie zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym<sup>6</sup>. Aby zagwarantować skuteczność tego wspólnego systemu podatku VAT, konieczna jest zatem jednolita transpozycja

4 — Zobacz w tym kontekście J.L. Albert, *LIVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*, Turyn 2007, s. 53 i nast., który wskazuje na trudności państw przystępujących wobec wielości przepisów krajowych z zakresu podatku VAT, co czyni koniecznym wprowadzenie przepisów przejściowych dla określonych sektorów rynku usług.

5 — B. Terra, J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives — Introduction to European VAT 2008*, t. 1, rozdział 3, 3.1.1, s. 87 oraz J.M. Communier, *Droit fiscal communautaire*, Brüssel 2001, s. 194 i nast., upatrują zasadnicze uzasadnienie dalszej harmonizacji w zakresie podatku VAT w decyzji Rady 70/243/EWG, EWG, Euratom z dnia 21 kwietnia 1970 r. w sprawie zastąpienia wkładów finansowych państw członkowskich środkami własnymi Wspólnot (Dz.U. L 94, s. 19). Decyzja ta zakładała, że od 1975 r. budżet wspólnotowy obok ceł i opłat wyrównawczych z rolnictwa będzie finansowany z części podatku VAT. Decyzja w sprawie środków własnych ustanowiła podstawowe przepisy dotyczące finansowania budżetu wspólnotowego. Co do zasady decyzja — ostatnio zmieniona decyzją Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17) — jest przyjmowana jednomyślnie przez Radę i ratyfikowana przez wszystkie państwa członkowskie. Decyzja z dnia 7 czerwca 2007 r. stanowi w art. 2 ust. 1 lit. b), że na zasoby własne zapisane w budżecie ogólnym Unii Europejskiej składają się dochody, które wynikają z zastosowania stawki jednolitej obowiązującej wszystkie państwa członkowskie w odniesieniu do zharmonizowanych podstaw VAT określonych zgodnie z zasadami wspólnotowymi. Podstawa brana pod uwagę w tym celu nie może przekraczać 50% dochodu narodowego brutto dla każdego państwa członkowskiego, jak określono w ust. 7. W przedmiocie funkcjonowania systemu zasobów własnych zob. sprawozdanie Komisji „Finansowanie Unii Europejskiej” z dnia 6 września 2004 r., COM(2004)0505 wersja ostateczna.

6 — Zobacz podobnie R. Voß, *Steuerrecht*, w: M.A. Dausen (red.), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, t. 2, część J, pkt 184, 185; J.M. Communier, op.cit., s. 192; G. Pinheiro, *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra 1998, s. 22, przy czym ten ostatni polityczno-gospodarczy cel harmonizacji dostrzega po pierwsze w realizacji wspólnego rynku poprzez zniesienie dyskryminacji i zakłóceń konkurencji w przypadku stosowania krajowych systemów podatkowych, a po drugie w integracji gospodarek krajowych. M. Reich, B. König, *Europäisches Steuerrecht*, Zürich 2006, s. 16, wskazują na to, że zagwarantowana w art. 93 WE koncepcja harmonizacyjna ma zasadniczo na celu usunięcie tych elementów w ramach przepływu towarów, które zakłócają konkurencję.

i wykładnia dyrektyw dotyczących podatku VAT, łącznie ze zwolnieniami zawartymi w szóstej dyrektywie<sup>7</sup>, które są omawiane w niniejszej sprawie.

B — W przedmiocie pytania pierwszego

26. Pytania prejudycjalne dotyczą wykładni przepisów o zwolnieniu wynajmu nieruchomości z podatku VAT, zawartych w art. 13 część B lit. b). Pytanie pierwsze dotyczy przede wszystkim zagadnienia, czy w przypadku sprzątnięcia części wspólnych domu mieszkalnego mamy do czynienia z „najmem”, co powodowałoby, że wynagrodzenia, które wynajmujący otrzymuje od najemcy z tytułu wykonania tej czynności należałoby, tak samo jak i czynsz, traktować jako zwolnione ze zobowiązań z zakresu podatku VAT. Pytanie drugie zostało zadane jedynie na wypadek, gdyby Trybunał nie przyjął tego rodzaju, pojęciowego związku pomiędzy obydwooma usługami i dotyczy zasadniczej kwestii, czy obowiązek podatkowy może zostać wywieziony z prawa wspólnotowego, czy krajowego.

1. Pojęcie „najmu” w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy

27. Odpowiedź na pytanie, czy pojęcie „najmu” obejmuje sprzątnięcie części wspólnych budynku, wymaga najpierw dokonania wykładni szóstej dyrektywy, a w szczególności jej art. 13 część B lit. b), przy czym należy odwołać się nie tylko do zwyczajowo stosowanych w orzecznictwie wspólnotowym metod interpretacyjnych, lecz również do zasad wykładni charakterystycznych dla wspólnotowego systemu podatku VAT<sup>8</sup>. Dokładne zakwalifikowanie transakcji podlegających opodatkowaniu należy znów przeprowadzić

7 — Trybunał wielokrotnie podkreślał konieczność jednolitego stosowania zwolnień z podatku VAT i wskazywał przy tym na motyw jedenasty, z którego wynika, że „podstawa opodatkowania musi być zharmonizowana tak, aby zastosowanie stawki wspólnotowej do transakcji podlegających opodatkowaniu doprowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich”. Trybunał wywnioskował z tego, że przewidziane w art. 13 część B dyrektywy szóstej zwolnienia z podatku, nawet jeżeli przepis ten odsyła do stanów faktycznych zwolnień ustalonych przez państwa członkowskie, muszą odpowiadać autonomicznym pojęciom prawa wspólnotowego, aby w jednolity sposób można było określić podstawę opodatkowania podatkiem VAT (zob. wyroki: z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 *Goed Wonen*, Rec. s. I-6831, pkt 47, z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. I-6301, pkt 51, oraz z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 *Försäkringaktiebolaget Skandia*, Rec. s. I-1951, pkt 23). C. Cormia, *Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie*, *Rassegna tributaria*, 2005, zeszyt 2, s. 647, wskazuje w każdym razie na konieczność jednolitego stosowania zwolnień od podatku VAT.

8 — Zobacz opinie: rzecznika generalnego D. Ruiz-Jaraba Colomera z dnia 4 maja 2004 r. w sprawie C-284/03 *Temco Europe* (Zb.Orz. s. I-11237, pkt 1) oraz rzecznika generalnego J. Kokotta z dnia 14 października 2004 r. w sprawie C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (Zb.Orz. 2005, s. I-1527, pkt 16). P. Haunold, *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen — Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien 1997, s. 47, 49, wskazuje na to, że Trybunał, dokonując wykładni prawa wspólnotowego, posługuje się wszystkimi klasycznymi metodami wykładni (wykładni językowej, systemowej, teleologicznej i historycznej). Wyjątkowość wykładni Trybunału w przedmiocie dyrektyw dotyczących podatku VAT polega na tym, że wyjątki zasadniczo należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnego opodatkowania konsumpcji, a zatem mogą wywoływać zakłócenia konkurencji. Obowiązuje to w szczególności w przypadku stosowania przewidzianych w szóstej dyrektywie zwolnień z podatku VAT, lecz również w przypadku wykładni innych regulacji w dziedzinie podatku VAT, które przewidują wyjątki od określonych zasad. Zdaniem autora, zasadniczo ścisła wykładnia przepisów wprowadzających wyjątki jest jednak tylko jednym z rodzajów interpretacji systemowej i teleologicznej.



za pomocą całościowej oceny wszystkich okoliczności, w jakich jest przeprowadzana transakcja<sup>9</sup>.

28. Z systematyki szóstej dyrektywy wynika z jednej strony, że nadaje ona podatkowi VAT bardzo szeroki zakres zastosowania, wymieniając w art. 2, który dotyczy transakcji podlegających opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów także świadczoną odpłatnie na terytorium kraju dostawę towarów lub usług, a w art. 4 ust. 1 definiując jako podatnika każdą osobę wykonującą samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności<sup>10</sup>. Pojęcie działalności gospodarczej obejmuje zgodnie z art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy wszelką działalność gospodarczą producentów, handlowców lub osób świadczących usługi.

9 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Faaborg-Gelting Linien, pkt 12, a także wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I-493, pkt 26 oraz z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collins, Rec. s. I-5965, pkt 26.

10 — Zobacz wyroki: z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. 1471, pkt 6, z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties przeciwko Staatssecretaris van Financiën, Rec. s. 1737, pkt 10, z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 van Tiem, Rec. s. I-4363, pkt 17, ww. w przypisie 7 wyrok z dnia 12 września 2000 r. w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 27, oraz wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council i in., Zb.Orz. s. I-7203, pkt 28. W swojej opinii z dnia 15 marca 1988 r. w sprawie 122/87 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 2685, rzecznik generalny J.L. Da Cruz Vilaça zwrócił uwagę na szeroki zakres stosowania szóstej dyrektywy. Wyjaśnił on trafnie, że art. 2 i 4 szóstej dyrektywy wyrażają ogólną zasadę, która dominuje w strukturze prawa wspólnotowego w dziedzinie podatku VAT i została przedstawiona w motywach pierwszej i szóstej dyrektywy. Według motywu piątego pierwszej dyrektywy „system podatku VAT osiąga najwyższy stopień prostoty i neutralności wówczas, gdy podatek nakładany jest w sposób najbardziej powszechny i jego zakres obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenia usług”.

29. Z drugiej strony, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, terminy używane 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 każdego świadczenia usług dokonanego odpłatnie przez podatnika<sup>11</sup>.

30. Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią pojęcia autonomiczne prawa wspólnotowego i powinny być w związku z tym definiowane w sposób wspólnotowy<sup>12</sup>.

31. Rzeczywiście, art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy nie definiuje pojęcia „najmu nieruchomości” ani nie zawiera odesłania do

11 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Stichting Uitvoering Financiële Acties, pkt 13, wyroki: z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-453/93 Bulthuis-Griffioen, Rec. s. I-2341, pkt 19, z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. s. I-3017, pkt 20, z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 12, ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 52, ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Stockholm Lindöpark, pkt 25, ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Goed Wonen, pkt 46, oraz wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 21.

12 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Stichting Uitvoering Financiële Acties, pkt 11, ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Bulthuis-Griffioen, pkt 18, ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie SDC, pkt 21, ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 51, wyrok z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. s. I-563, pkt 25, ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Sinclair Collins, pkt 22, wyroki: w sprawie z dnia 18 listopada 2004 r. C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. s. I-11237, pkt 16, oraz z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Zb.Orz. s. I-1527, pkt 27.

definicji zawartej w przepisach państw członkowskich<sup>13</sup>. Pojęcie to zostało jednak zdefiniowane w licznych wyrokach przez Trybunał w świetle kontekstu, w który się wpisuje, celów i systematyki szóstej dyrektywy<sup>14</sup> jako polegające na tym, że „wynajmujący przyznaje najemcy, na umówiony czas i za wynagrodzeniem, prawo do zajmowania nieruchomości na takich prawach jak właściciel, z wyłączeniem innych osób”<sup>15</sup>. Jednocześnie Trybunał podkreślił jednak, że pojęcie „najmu lub dzierżawy” zawarte w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy w świetle prawa wspólnotowego rozumieć szerzej niż odpowiednie pojęcia w poszczególnych krajowych porządkach prawnych<sup>16</sup>.

trywane ściśle i według wyżej wymienionych zasad wykładni — nie odpowiadają powyższej definicji „najmu” w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy. Wykonywana odpłatnie działalność polegająca na sprzętaniu części wspólnych budynku wyraźnie wykracza poza zwykle odpłatne oddanie pomieszczeń do używania. Wymaga ona bowiem aktywnego działania, w niniejszym przypadku samego wynajmującego, które różni się zasadniczo od zaklasyfikowanej przez Trybunał w wyrokach w sprawie Goed Wonen<sup>17</sup> i Temco Europe<sup>18</sup> jako „pasywnej” działalności polegającej na wynajmowaniu nieruchomości.

## 32. Usługi sprzętania, które skarżąca świadczy wobec swoich najemców — rozpa-

13 — Wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 Goed Wonen, Rec. s. I-6831, pkt 44, oraz ww. w przepisie 9 wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie Sinclair Collins, pkt 24.

14 — Zobacz podobnie ww. w przepisie 12 wyrok z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie Temco Europe, pkt 18, oraz wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Zb.Orz. s. I-1527, pkt 28.

15 — Zobacz podobnie ww. w przepisie 7 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 52–57, wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-409/98 Mirror Group, Rec. s. I-7175, pkt 31, ww. w przepisie 7 wyrok w sprawie Goed Wonen, pkt 55, wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 21, oraz ww. w przepisie 12 wyrok w sprawie Temco Europe, pkt 19. Rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer w pkt 20 i 21 swojej opinii z dnia 4 maja 2004 r. w sprawie Temco Europe podsumował orzecznictwo Trybunału w przedmiocie określenia najmu nieruchomości zwolnionego z podatku VAT w następujący sposób: „(1) Cesja dokonana przez właściciela nieruchomości na rzecz innej osoby, (2) z wyłączeniem osób trzecich, (3) prawa do używania i korzystania (4) przez uzgodniony czas (5) za zapłatą czynszu. Aby ocenić, czy definicja ta odpowiada danemu porozumieniu w konkretnym przypadku, należy wziąć pod uwagę wszystkie składniki danej transakcji oraz okoliczności, w jakich jest ona realizowana, przy czym decydujące znaczenie będzie miał cel tego porozumienia, bez względu na dokonaną przez strony kwalifikację”.

16 — Z tego powodu Trybunał w ww. w przepisie 7 wyroku w sprawie Goed Wonen, pkt 59, stwierdził, że art. 13 część B lit. b) i część C lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on krajowemu przepisowi prawa, który do celów zastosowania zwolnienia z podatku VAT pozwala traktować jak leasing lub najem ustanowienie na czas określony odpłatnego prawa rzeczowego przynajmniej uprawniające do korzystania z nieruchomości (przedmiotem postępowania przed sądem krajowym było prawo użytkowania).

## 2. Usługi związane według orzecznictwa

33. Niezależnie od powyższego, w świetle prawa wspólnotowego byłoby zasadniczo możliwe zaklasyfikowanie jako „najmu” w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy także tego rodzaju usług sprzętania, pod warunkiem jednak że byłoby to wówczas jedynie świadczenie pomocnicze,

17 — Zobacz ww. w przepisie 7 wyrok w sprawie Goed Wonen, pkt 52, gdzie Trybunał wskazał, że chociaż najem nieruchomości zaliczany jest co do zasady do pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy, to stanowi on zazwyczaj dość pasywne działanie, niewytwarzające znaczącej wartości dodanej.

18 — Zobacz ww. w przepisie 14 wyrok w sprawie Temco Europe, pkt 27. Rzecznik generalny F.G. Jacobs w swojej opinii przedstawionej w dniu 25 września 1997 r. w sprawie C-346/95 Blasi, Rec. s. I-481, pkt 15, określił najem nieruchomości w każdym razie jako „działanie względnie pasywne”.

jedno z wielu świadczeń, z których składa się świadczenie złożone, z tym skutkiem że czynności wynikające z obu działalności traktowane byłyby jako jednolita czynność.

34. Jak ponownie stwierdził Trybunał, kwestia, czy czynność obejmująca kilka świadczeń należy uważać za jednolitą czynność czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie, ma szczególne znaczenie z punktu widzenia podatku VAT, w szczególności dla zastosowania stawek opodatkowania lub przepisów dotyczących zwolnień przewidzianych przez szóstą dyrektywę<sup>19</sup>.

35. Szósta dyrektywa nie zawiera żadnego szczególnego przepisu odnoszącego się do tego, w jakich okolicznościach świadczenia powiązane należy traktować jako świadczenie jednolite. Decydujące kryteria oceny wynikają natomiast bezpośrednio z orzecznictwa Trybunału.

19 — Wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 27, z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 18, oraz z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 49.

36. Przy określaniu charakterystycznych cech świadczenia złożonego należy mieć na uwadze dwa różne cele. Z jednej strony należy w sposób zróżnicowany ocenić poszczególne indywidualne świadczenia stosownie do ich charakteru. Z drugiej strony nie należy naruszać funkcjonalności systemu podatku VAT poprzez sztuczne rozdzielanie usług złożonych z jednego świadczenia pod względem gospodarczym<sup>20</sup>. Zbyt szczegółowy podział świadczenia złożonego na pojedyncze świadczenia, które będą odrębnie kwalifikowane, nadmiernie skomplikowałby stosowanie przepisów o podatku VAT<sup>21</sup>. W każdym przypadku w trakcie dokonywania oceny należy posługiwać się kryterium obiektywnym. Nie ma znaczenia subiektywny punkt widzenia usługodawcy lub usługobiorcy.

37. W tym zakresie z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne<sup>22</sup>. Jednakże w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem, odpo-

20 — Zobacz ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie CPP, pkt 29.

21 — Aspekt praktyczności odgrywa istotną rolę przy dokonywaniu oceny tego, czy w konkretnym przypadku mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym czy też z dwoma niezależnymi świadczeniami. Jak słusznie wskazuje rzecznik generalny J. Kokott w pkt 23 ww. w przypisie 19 opinii z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, w niektórych opiniach w takiej sytuacji widoczna jest nawet tendencja do traktowania w sposób priorytetowy praktycznego charakteru kosztem dokładności. Zobacz opinie: rzecznika generalnego G. Cosmasa z dnia 1 lutego 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, pkt 14, rzecznika generalnego N. Fennelly'ego z dnia 25 kwietnia 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. s. I-4595, pkt 35, oraz ww. w przypisie 19 opinii rzecznika generalnego N. Fennelly'ego z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie CPP, pkt 47 i nast.

22 — Wyżej wymienione w przypisie 19 wyroki: w sprawie CPP, pkt 29, w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20, oraz w sprawie Part Service, pkt 50.

wiednio, mogą prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są niezależne<sup>23</sup>.

38. Jest tak na przykład, gdy w ramach analizy przeprowadzonej nawet na podstawie obiektywnych kryteriów stwierdza się, że jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne oraz że jedno lub więcej świadczeń stanowi jedno lub więcej świadczeń pomocniczych, dzielących los prawny świadczenia głównego<sup>24</sup>. W szczególności 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<sup>25</sup>. Można również uznać, że jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa elementy lub większa ich liczba albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny<sup>26</sup>.

39. Rozpatrując okoliczności faktyczne i prawne, które wystąpiły w postępowaniu przed sądem krajowym, niewiele moim zdaniem przemawia za zakwalifikowaniem spornej usługi jako świadczenia pomocniczego.

40. W istocie prawdą jest, że sprzątanie części wspólnych budynku jest z reguły istotną przesłanką dla zwykłego korzystania z przedmiotu najmu. Jak słusznie twierdzą rząd grecki i pozwany, działalność ta nie dotyczy jednak pomieszczeń przeznaczonych wyraźnie do celów mieszkaniowych, stanowiących właściwy przedmiot umowy najmu, lecz jedynie pomieszczeń wspólnych wynajmowanego domu dostępnych dla każdego, które nie nadają się na lokal mieszkalny. Odpowiednio ma to zastosowanie w przypadku najmu pomieszczeń przeznaczonych do innych celów, jak np. pomieszczeń biurowych, który pozwala na wykonywanie prac biurowych jedynie w przewidzianych do tego celu pomieszczeniach. W tym zakresie można już stwierdzić zarówno przestrzenne, jak i celowościowe ograniczenie spornej usługi.

41. Poza tym rozdzielenie jednolitego niepodzielnego świadczenia gospodarczego nie występuje, gdy różnicuje się pomiędzy działalnością gospodarczą polegającą na

23 — Wyżej wymieniony w przypisie 19 wyrok w sprawie Part Service, pkt 51.

24 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie CPP, pkt 30, wyrok z dnia 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99 Primback, Rec. s. I-3833, pkt 45, ww. w przypisie 19 wyroki: w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 21, oraz w sprawie Part Service, pkt 52.

25 — Wyżej wymienione w przypisie 19 wyroki: w sprawie CPP, pkt 29, oraz w sprawie Part Service, pkt 52.

26 — Zobacz ww. w przypisie 19 wyroki: w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 22, oraz w sprawie Part Service, pkt 53.

wynajmie mieszkań a działalnością polegającą na sprzątnięciu części wspólnych budynku. Obie działalności nie są ze sobą tak ściśle związane, by ich rozdzielanie wydawało się sztuczne, tym bardziej że zazwyczaj stosowana jest zasada autonomii kontraktowej umawiających się stron w kwestii tego, kto w konkretnym przypadku ma wykonać to zadanie. Jak wyjaśnia rząd czeski w odniesieniu do obecnej praktyki stosowanej w Republice Czeskiej<sup>27</sup>, sprzątnięcie części wspólnych budynku co do zasady może zostać uregulowane na trzy różne sposoby: (1) najemcy sami wykonują to zadanie; (2) usługi sprzątnięcia świadczy osoba trzecia, która ostatecznie z tego tytułu wystawia faktury na rzecz najemców; (3) sprzątnięcie części wspólnych jest zagwarantowane przez wynajmującego poprzez własnego pracownika (np. gospodarza domu) lub za pomocą firmy sprzątnięcącej, której zostało to zlecone. Z wielości ewentualnych konstelacji stanu faktycznego wynika wyraźnie, że ani prawo do korzystania, ani faktyczna możliwość korzystania z mieszkania w umówiony sposób nie są poważnie zagrożone, jeżeli usługi sprzątnięcia wyjątkowo nie będą zadaniem wynajmującego.

### 3. W przedmiocie zasady neutralności podatku VAT

42. Ta wielość ewentualnych konstelacji jest istotna również z punktu widzenia neutralności podatkowej oraz wymogu spójnego stosowania przepisów szóstej dyrektywy. Chciałabym przypomnieć w związku z tym, że przestrzeganie zasady neutralności podatkowej odgrywa zgodnie z orzecznictwem

27 — Zobacz s. 5 uwag rządu czeskiego.

Trybunału istotną rolę m.in. również w przypadku stosowania zwolnień przewidzianych w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy<sup>28</sup>.

43. Zasada neutralności podatkowej, która znajduje swój wyraz w art. 2 pierwszej dyrektywy<sup>29</sup> i która jest ponadto nierozłącznie związana ze wspólnym systemem podatku VAT, jak o tym przypominają motywy czwartej

28 — Zobacz ww. w przypisie 7 wyrok *Goed Wonen*, pkt 56, w którym Trybunał uzasadnił swoją decyzję o zrównaniu prawa użytkownika przyznanego w ramach stosowania art. 13 część B lit. b) i część C lit. a) szóstej dyrektywy z leasingiem i najmem, „poszanowaniem zasady neutralności podatku VAT” oraz „wymogiem spójnego stosowania przepisów szóstej dyrektywy, w szczególności właściwym, prostym i jednolitym zastosowaniem przewidzianych zwolnień”. Zobacz również wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 *Fischer*, Rec. s. I-3369, pkt 28. C. Cornia, op.cit., s. 647, jest zdania, że jednolite stosowanie prawa wspólnotowego w ramach zwolnień z podatku VAT wynika z konieczności zapewnienia neutralności podatkowej w konkurencji. Neutralność podatkowa wymaga, by transakcje, które z punktu widzenia użytkownika końcowego są jednakowe, były w taki sam sposób traktowane pod względem ich opodatkowania podatkiem VAT. W. Birkenfeld, *Mehrwertsteuer der EU*, wydanie 4, Bielefeld 2001, s. 32 i 33, stwierdza, że Trybunał ze względów neutralności podatkowej dokonuje szerokiej wykładni pojęć, za pomocą których ustalany jest podatek (podatnik, działalność gospodarcza, dostawa, świadczenie wzajemne). Z tego samego powodu Trybunał stosuje, jego zdaniem, ścisłą wykładnię stanów faktycznych zwolnień oraz odstępstw od podstawy opodatkowania. C. Lohse, *Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht*, w: M. Achatz, M. Tumpel (red.), *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wien 2001, s. 58 i 59, stwierdza, że zasada neutralności może ograniczać zakres stosowania zwolnień podatkowych poprzez ścisłą wykładnię przesłanek ich zastosowania. W odwrotnej sytuacji prowadzi ona do tego, że przesłanki uzasadniające opodatkowanie podatkiem VAT należy interpretować szeroko.

29 — Artykuł 2 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (pierwsza dyrektywa) (Dz.U. 71, s. 1301) stanowi, co następuje: „1. Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany. 2. Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”.

i piąty szóstej dyrektywy, wymaga, aby każda działalność gospodarcza była traktowana w ten sam sposób<sup>30</sup>. Ponadto Trybunał w wyrokach w sprawie *Cimber Air*<sup>31</sup> oraz w sprawie *Jyske Finans*<sup>32</sup> sprecyzował tę zasadę, uznając, iż sprzeciwia się ona temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT.

44. Jeżeli oprzeć się na pierwszej konstelacji stanu faktycznego wskazanej w pkt 41 niniejszej opinii, dochodzi się do wniosku, że sprzątanie części wspólnych budynku nie może podlegać podatkowi VAT, ponieważ działalność ta nie jest ani dostawą towarów, ani też usługą w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy.

45. Gdyby natomiast oprzeć się na drugiej konstelacji stanu faktycznego, należy stwierdzić, że ta działalność gospodarcza, tak samo jak i każda inna usługa, podlega podatkowi VAT. Jako taka nie pozostaje ona w związku z najmem, a zatem w kontekście wspomnianej już zasady, zgodnie z którą każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne<sup>33</sup>, musi być traktowana w zakresie poboru podatku odmiennie, i to w ten sposób

że nie stosuje się do niej zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy. Trafnie wskazują na to zarówno sąd krajowy w swoim postanowieniu odsyłającym<sup>34</sup>, jak i rząd czeski<sup>35</sup>.

46. Trzecia konstelacja stanu faktycznego, będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, obiektywnie rzecz biorąc różni się od wariantu drugiego jedynie tym, że ten, kto świadczy usługi sprzątania, jest jednocześnie wynajmującym. W związku z tym powstaje kwestia, czy istnieje usprawiedliwienie tego, by a priori przyjęto istnienie zależnego od najmu świadczenia pomocniczego wyłącznie z powodu identyczności podmiotów wynajmującego i świadczącego usługi sprzątania części wspólnych budynku. Okoliczność taka, jak wskazał Trybunał w wyroku w sprawie *Henriksen*<sup>36</sup>, może wprawdzie stanowić ewentualnie dowód co do istnienia jednorodnej czynności gospodarczej, nie jest jednak sama w sobie rozstrzygająca. Równie dobrze jako dowód istnienia samodzielnego świadczenia można wskazać

34 — Zobacz pkt 6 postanowienia odsyłającego.

35 — Zobacz pkt 13 uwag rządu czeskiego.

36 — Wyrok z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie 173/88 *Henriksen*, Rec. s. 2763, pkt 16. Sednem tej sprawy była kwestia tego, czy pojęcie „wynajmu miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów” z art. 13 część B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy, który stanowi wyjątek od ogólnego zwolnienia w przypadku „najmu lub dzierżawy nieruchomości”, które jest zawarte w art. 13 część B lit. b) teże dyrektywy, obejmuje wynajem wszystkich powierzchni przeznaczonych dla pojazdów łącznie z zamkniętymi garażami. Trybunał stwierdził, że najem ten nie może zostać wykluczony z zakresu zwolnienia wtedy, gdy jest on ściśle związany z niepodlegającym opodatkowaniu najmem nieruchomości przeznaczonej do innego użytku. Według niego, jednorodna operacja gospodarcza istnieje wtedy, „gdy miejsce parkingowe i nieruchomość przeznaczona do innego użytku są częścią jednego kompleksu budynków, a obydwa przedmioty są wynajmowane przez jednego i tego samego wynajmującego”.

30 — Zobacz wyroki: z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 *Wellcome Trust*, Rec. s. I-3013, pkt 38, oraz z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-381/97 *Belgocodex*, Rec. s. I-8153, pkt 18.

31 — Wyrok z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 *Cimber Air*, Zb.Orz. s. I-8379, pkt 23 i 24.

32 — Wyżej wymieniony w przypisie 11 wyrok w sprawie *Jyske Finans*, pkt 39.

33 — Zobacz pkt 37 niniejszej opinii.

okoliczność, iż skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym usługi sprzątnia fakturuje odrębnie, a nie w ramach jednej ceny. Jak bowiem stwierdził Trybunał w wyroku w sprawie CPP<sup>37</sup>, okoliczność, iż usługodawca świadczy usługi złożone w jednej cenie lub fakturuje je oddzielnie, ma charakter wskazówki. W konsekwencji przeciwko istnieniu jednolitego świadczenia w niniejszym przypadku przemawia również odrębne zafakturowanie usług sprzątnia.

konkretnym przypadkiem, nadmiernie skomplikowałyby stosowanie przepisów o podatku VAT<sup>39</sup> i czyniła decyzje krajowych organów podatkowych dla podatnika odpowiednio mniej przewidywalnymi.

#### 4. Wykładnia historyczna i teleologiczna zwolnienia z podatku VAT

47. Należy zgodzić się z rządem czeskim, iż do tego trzeciego wariantu można dowolnie dodawać kolejne elementy, co sprawia, że rozstrzygnięcie konkretnych przypadków staje się coraz trudniejsze. Można sobie zatem wyobrazić przykładowo sytuację, w której wynajmujący świadczy usługi sprzątnia także w innych domach, które nie są przez niego wynajmowane. Jednakże świadczona przez niego usługa byłaby mimo to ze swej natury taką samą usługą jak w niniejszym przypadku. Moim zdaniem, naruszona zostałaby zarówno zasada neutralności podatkowej<sup>38</sup>, jak i zasada spójności wspólnego systemu podatku VAT, gdyby warianty opisane powyżej traktowane były różnie, w zależności od tego czy sporne usługi sprzątnia przejmują wynajmujący lub osoba trzecia. Niepewność, która wiąże się z każdym

48. Względny polityki społecznej, które zostały przywołane przez sąd krajowy, same w sobie nie mogą obalić powyższych wniosków. Nie można ich tym samym przywołać jako argumentu przemawiającego za zwolnieniem sprzątnia części wspólnych budynku z podatku VAT. Chociaż należy zgodzić się

37 — Wyżej wymieniony w przypisie 19 wyrok w sprawie CPP. W pkt 31 tegoż wyroku Trybunał stwierdził, że chociaż nie ma istotnego znaczenia okoliczność wystawienia jednej faktury, obejmującej cenę całkowitą, to jednak za istnieniem jednolitego świadczenia może przemawiać fakt, iż usługodawca świadczy wobec swoich klientów za zapłatą ceny całkowitej usługę składającą się z wielu części. A contrario musiałoby z tego wynikać, że odrębne zafakturowanie jednej części złożonej usługi może przemawiać przeciwko istnieniu jednolitego świadczenia.

38 — Zobaczyć pkt 42 niniejszej opinii.

39 — I. Ibáñez García, *Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario*, *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nr 226, s. 103 i nast.; I. Ibáñez García, *El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes*, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, nr 4, s. 43 i nast., krytykuje brak pewności prawa, który w praktyce spowodowany jest wykazem wyjątków i zwolnień z opodatkowania podatkiem VAT w świetle ich kompleksowego stosowania. Autor dostrzega w tym ograniczenie zasady neutralności podatkowej. Istotne znaczenie w przypadku, który wystąpił w postępowaniu przed sądem krajowym, ma teoretyczna argumentacja przedstawiona przez J.C. Scholsem, *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, *Lüttich* 1976, pkt 55, s. 93 i 94. Autor ten bada różne hipotetyczne modele opodatkowania stosunków najmu. Według pierwszego modelu wszystkie transakcje pozostające w związku z najmem, łącznie z samym najmem, mogą być opodatkowane podatkiem VAT. Rozwiązanie to byłoby jego zdaniem najbliższe zasadzie neutralności podatkowej. Inne rozwiązanie, które jednak odpowiada szóstej dyrektywie, zwalnia najem nieruchomości z podatku VAT ze względów polityki społecznej, co jego zdaniem sprzeciwia się wprawdzie neutralności podatkowej, lecz jest usprawiedliwione. Z tego zwolnienia byłyby jednak w każdym razie wyłączone „koszty konserwacji i naprawy”, przy czym jako uzasadnienie tego ograniczenia autor powołuje kwestię „ułatwień administracyjnych”.

z sądem krajowym, że bez podatku VAT od sprzątanania części wspólnych budynku mieszkanie jest tańsze. Zwolnienie przewidziane w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy faktycznie, z punktu widzenia jego genezy, zdaje się również opierać m.in. na względach społecznych. W większości państw członkowskich, także w okresie poprzedzającym wprowadzoną w drodze szóstej dyrektywy harmonizację przepisów, wynajem lokali mieszkalnych był zwolniony od podatku ze względów społecznych<sup>40</sup>. Zwolnienie to zostało uwzględnione w szóstej dyrektywie w celu zapobieżenia wzrostowi kosztów wynajmu lokali mieszkalnych.

49. Prawodawca wspólnotowy — jak już wykazała to wykładnia językowa<sup>41</sup> oraz wykładnia związku systemowego<sup>42</sup> właściwych przepisów szóstej dyrektywy przy uwzględnieniu zasady neutralności podatkowej<sup>43</sup> — wyraźnie ograniczył jednak przewidziane w art. 13 część B lit. b) szóstej

dyrektywy zwolnienie z podatku VAT do definicji „najmu” sensu stricte, rozciągając go wyłącznie na te usługi, które obiektywnie rzecz biorąc są jeszcze częścią świadczenia złożonego, które można uznać za „najem”. Przesłanki te nie w każdym przypadku są jednak spełnione, jak również — jak wskazałam powyżej — nie są spełnione w niniejszej sprawie.

50. Nie można ponadto pominąć tego, że istnieje kolejny powód do zwolnienia najmu nieruchomości. Jak podkreślił rzecznik generalny F.G. Jacobs w swojej opinii w sprawie Blasi<sup>44</sup>, używana już nieruchomości nie jest rezultatem procesu produkcyjnego. Po początkowym uzbrojeniu terenu i wzniesieniu budynku korzystanie z nieruchomości z reguły następuje w sposób pasywny i nie powstaje tu żadna wartość dodana. Z tego powodu jedynie pierwotne nabycie uzbrojonej nieruchomości budowlanej oraz budynku przed pierwszym oddaniem go do użytku jest opodatkowane podatkiem VAT, natomiast dalsze przeniesienie własności takiego budynku oraz jego wynajem nie są objęte tym podatkiem. Jednakże w przypadku aktywnego działania<sup>45</sup>, jakim jest sprzątananie części wspólnych budynku, niniejsze uzasadnienie zwolnienia podatkowego nie ma zastosowania.

40 — Zobacz projekt szóstej dyrektywy przygotowany przez Komisję (*Biuletyn Wspólnot Europejskich*, zeszyt 11/73, s. 17). Zobacz w tym zakresie ww. w przypisie 8 opinię rzecznika generalnego J. Kokott w sprawie Fonden Marselisborg Lystbådehavn, pkt 46. J.M. Communier, op.cit., s. 230, wskazuje na to, że zwolnienia zawarte w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy mogą być wyjaśnione ogólnymi względami politycznymi, które są wspólne dla państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej. Zdaniem J.C. Scholsem, op.cit., pkt 163, s. 264, art. 13 część B lit. b) odzwierciedla regulację istniejącą w określonych wariantach we wszystkich państwach członkowskich przed wejściem w życie szóstej dyrektywy.

41 — Zobacz pkt 32 niniejszej opinii.

42 — Zobacz pkt 28 i 29 niniejszej opinii.

43 — Zobacz pkt 42–47 niniejszej opinii.

44 — Wyżej wymieniona w przypisie 18 opinia rzecznika generalnego F.G. Jacoba w sprawie Blasi, pkt 15 i 16.

45 — Zobacz pkt 32 niniejszej opinii.



## 5. Wniosek

C — *W przedmiocie pytania drugiego*

51. Wobec powyższego jestem zdania, że co do zasady wymagane jest, by obrót, jaki osiąga wynajmujący ze sprzątanania części wspólnych budynku, wyłączyć z przewidzianego przez art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy zwolnienia i obciążyć podatkiem VAT, przy czym nie chcę z góry wykluczać, że w szczególności konstrukcja danej umowy najmu, regulamin wewnętrzny danego obiektu najmu lub praktyka wykształcona w konkretnym państwie członkowskim wyjątkowo może sugerować inną ocenę niż w abstrakcyjny sposób ujętą w tej opinii. Zadaniem sądu krajowego, który musi zastosować odpowiedzi do przedstawionego mu stanu faktycznego, jest dokonanie oceny, w jaki sposób odnosi się to do konkretnego przypadku, przy uwzględnieniu, tam gdzie jest to wskazane, powyższych rozważań.

52. Na pierwsze pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że przepisy art. 6 i 13 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wynajem mieszkania (ewentualnie lokalu użytkowego), z jednej strony, oraz związane z nim sprzątananie części wspólnych budynku, z drugiej strony, powinny być co do zasady uznane za niezależne świadczenia, podlegające odrębnemu opodatkowaniu. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy wyjątkowo konstrukcja danej umowy najmu, regulamin wewnętrzny danego obiektu najmu lub praktyka wykształcona w konkretnym państwie członkowskim dopuszczają inną ocenę.

53. W świetle proponowanej odpowiedzi na pierwsze pytanie, na pytanie drugie należy odpowiedzieć jedynie na wypadek, gdyby sąd krajowy po dokonaniu oceny wszystkich okoliczności toczącego się przed nim postępowania musiał stwierdzić, że wynajem mieszkań i jednocześnie związane z nim sprzątananie części wspólnych budynku wyjątkowo nie mogą być uznane za niezależne świadczenia podlegające odrębnemu opodatkowaniu.

54. W niniejszym przypadku należałoby wyjść od istnienia świadczenia złożonego, które spełniałoby warunki „najmu nieruchomości” zgodnie z art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy. W konsekwencji niniejszy przepis dyrektywy wykluczałby stosowanie podatku VAT do opłat za sprzątananie części wspólnych wynajmowanego domu mieszkalnego.

55. A zatem na drugie pytanie prejudycjalne należałoby odpowiedzieć w ten sposób, że w przypadku gdyby sąd krajowy doszedł do wniosku, że wynajmu mieszkań oraz związanego z nim sprzątanania części wspólnych budynku nie można wyjątkowo uznać za niezależne świadczenia, podlegające odrębnemu opodatkowaniu, sprzątananie części wspólnych budynku należy uznać za element „najmu nieruchomości” w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, a w konsekwencji wykluczone byłoby stosowanie podatku VAT do opłat za tę działalność.

## VII — Wnioski

56. Zgodnie z wcześniejszymi wyjaśnieniami proponuję, aby Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne:

1. Artykuły 6 i 13 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wynajem mieszkania (ewentualnie lokalu użytkowego), z jednej strony, oraz związane z nim sprząatanie części wspólnych budynku, z drugiej strony, muszą być uznane za niezależne świadczenia, podlegające odrębnemu opodatkowaniu.

Do sądu krajowego należy ustalenie, czy wyjątkowo konstrukcja danej umowy najmu, regulamin wewnętrzny danego obiektu najmu lub praktyka wykształcona w konkretnym państwie członkowskim dopuszczają inną ocenę.

2. Gdyby sąd krajowy doszedł do wniosku, że wynajmu mieszkań oraz związanego z nim sprząatania części wspólnych budynku nie można uznać za niezależne świadczenia, podlegające odrębnemu opodatkowaniu, sprząatanie części wspólnych budynku należy uznać za element „najmu nieruchomości” w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, a w konsekwencji wykluczone jest stosowanie podatku VAT do opłat za tę działalność.