

Věc C-598/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

13. listopadu 2020

Předkládající soud:

Satversmes tiesa (Ústavní soud, Lotyšsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

11. listopadu 2020

Navrhovatel:

AS Pilsētas zemes dienests

Orgán, jenž vydal napadený akt:

Latvijas Republikas Saeima (Parlament Lotyšské republiky)

USNESENÍ

O PŘEDLOŽENÍ ŽÁDOSTI O ROZHODNUTÍ O PŘEDBĚŽNÉ OTÁZCE
SOUDNÍMU DVORU

[omissis] [číslo věci]

V Rize dne 11. listopadu 2020

Satversmes tiesa (Ústavní soud), který na předběžném jednání přezkoumal [omissis] [složení předkládajícího soudu]

usnesení ve věci [omissis] „O slučitelnosti čl. 1 bodu 14 písm. c) Pievienotās vērtības nodokļa likums (zákon o dani z přidané hodnoty), pokud jde o pronájem pozemku v případech nuceného pronájmu, s čl. 91 první větou a čl. 105 první a třetí větou Latvijas Republikas Satversme (Ústavy Lotyšské republiky)“ [omissis],

uvádí:

- 1 Věc je připravená k přezkumu před Satvermes tiesa. Akciová společnost Pilsētas zemes dienests (dále jen „navrhovatelka“) zahájila řízení podáním ústavní stížnosti.

Soud [*omissis*] navrhl předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru.

[*omissis*] [procesní záležitosti]

Satversmes tiesa (Ústavní soud) má tudíž za to, že ve věci [*omissis*] nastaly okolnosti, které odůvodňují rozhodnutí předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

I. Skutkový stav

- 2 Dne 29. listopadu 2012 Saeima (Parlament) přijal zákon o dani z přidané hodnoty, který nabyl účinnosti dne 1. února 2013.

Článek 1 bod 14 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „sporné ustanovení“) stanoví, že poskytování služeb je plněním, které nespočívá v dodání zboží, a pro účely tohoto zákona je rovněž pronájem majetku považován za poskytování služeb.

- 3 **Navrhovatelka** má za to, že v rozsahu, v němž se sporné ustanovení vztahuje na pronájem pozemku v případech nuceného pronájmu, není v souladu s čl. 91 první větou a čl. 105 první a třetí větou Ústavy Lotyšské republiky (dále jen „Ústava“).

Navrhovatelka je akciovou společností. Je vlastníkem pozemku, na němž se nacházejí bytové domy, jejichž vlastníkem jsou jiné osoby. Navrhovatelka nabyla tento pozemek na základě zákonného převodu. Mezi navrhovatelkou a vlastníky uvedených bytových domů existuje vztah nuceného pronájmu. Od 6. února 2002 je navrhovatelka zaregistrována jako osoba povinná k dani pro účely daně z přidané hodnoty a jednou z jejích hlavních činností je pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí.

Podle čl. 50 odst. 1 bodu 3 likums „Par valsts un pašvaldību dzīvojamu māju privatizāciju“ (zákon o privatizaci státních budov a budov místních územních celků) jsou v případě nuceného pronájmu vlastníci pozemku a vlastníci bytového domu povinni uzavřít smlouvu o pronájmu pozemku. Výše nájemného u nuceného pronájmu, které má navrhovatelka právo pobírat, je stanovena právní úpravou. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci se účastníci řízení nedohodli na uzavření smlouvy o pronájmu a výši nájemného, podala navrhovatelka žalobu, ve které se domáhala získání od vlastníků bytových domů nájemného z nuceného pronájmu, včetně částky daně z přidané hodnoty odpovídající uvedenému nájemnému. Soud vyhověl návrhovému žádání týkajícímu se pobírání nájemného z nuceného pronájmu pozemku, ale zamítl návrhové žádání týkající se pobírání odpovídající částky daně z přidané hodnoty.

V souladu se sporným ustanovením je pronájem nemovitostí, také v případě nuceného pronájmu, považován za službu, která podléhá dani z přidané hodnoty. To významně snižuje celkové příjmy, které vlastníci pozemku obdrží z pronájmu majetku, jež vlastní, neboť navrhovatelka je povinna odvést do státní pokladny

daň z přidané hodnoty z nájemného vybraného v rámci nuceného pronájmu. Navrhovatelka má tudíž za to, že její právo na vlastnictví zakotvené v článku 105 Ústavy je omezeno. Kromě toho byla podle ní porušena rovněž zásada rovnosti před zákonem zakotvená v čl. 91 první větě Ústavy, neboť za srovnatelných okolností nejsou vlastníci pozemků, kteří nejsou zaregistrováni jako osoby povinné k dani pro účely daně z přidané hodnoty, povinny platit daň z nuceného pronájmu pozemku.

Má za to, že když zákonodárce rozhodl o uložení daně z přidané hodnoty na určitá poskytnutí služby, měl posoudit, zda pronájem nemovitosti, zvláště v případě nuceného pronájmu, je obecně plněním, na které může být uložena daň z přidané hodnoty. V tomto ohledu měla být podle ní zohledněna právní úprava Evropské unie, zvláště směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). Navrhovatelka tvrdí, že podle čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112/ES nepodléhá pronájem nemovitosti dani z přidané hodnoty. Podle navrhovatelky souvisí tato výjimka s okolností, že pronájem nemovitostí je běžně relativně pasivní činností, která nemůže vytvářet příslušnou přidanou hodnotu.

- 4 **Orgán, který vydal napadený akt, Saeima,** tvrdí, že sporné ustanovení je v souladu s čl. 91 první větou a čl. 105 první a třetí větou Ústavy.

V souladu s čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112 jsou předmětem daně z přidané hodnoty poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie podléhá podle tohoto orgánu služba dani z přidané hodnoty jen tehdy, když existuje právní vztah mezi poskytovatelem služby a jejím příjemcem, během jehož trvání se uskutečňují vzájemná plnění. Dodává, že právní vztah nucený pronájem má být považován za právní vztah mezi vlastníkem pozemku a vlastníkem budovy, který je upraven zákonem. V rámci tohoto právního vztahu vlastník pozemku pronajme tento pozemek vlastníkovu budovy a posledně uvedený platí nájemné za nucený pronájem vlastníkovu pozemku. Tvrdí, že v důsledku toho má být pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu považován za poskytnutí služby podléhající dani z přidané hodnoty.

Saeima uvádí, že čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES stanoví, že členské státy osvobodí od daně z přidané hodnoty pacht nebo nájem nemovitosti. Dále však tvrdí, že odstavec 2 uvedeného článku opravňuje členské státy stanovit výjimky z tohoto osvobození od daně, tedy upravit případy, v nichž pacht nebo nájem nemovitosti podléhá dani z přidané hodnoty. Podle jeho názoru měl zákonodárce právo stanovit, že v případě pronájmu pozemku nabytého za účelem dosažení zisku, pokud je známá existence vztahu nuceného pronájmu, podléhá poskytování služeb dani z přidané hodnoty. V případě nuceného pronájmu tak služba pronájmu podléhá dani z přidané hodnoty, pokud poskytování služeb vykonává vlastník pozemku, který je zapsán v rejstříku osob povinných k dani pro účely daně z přidané hodnoty. Vlastník budovy platí nájemné uvedené na faktuře, které zahrnuje i částku odpovídající dani z přidané hodnoty.

II. Lotyšská právní úprava

- 5 Článek 91 první věta Ústavy stanoví: „Všechny osoby v Lotyšsku jsou si rovny před zákonem a soudy.“

Článek 105 první až třetí věta Ústavy stanoví: „Každý má právo vlastnit majetek. Majetek, který je předmětem vlastnického práva, nesmí být používán způsobem, který je v rozporu s veřejným zájmem. Vlastnické právo lze omezit jen zákonem.“

- 6 Osoby povinné k dani z přidané hodnoty, zdanitelná plnění a osvobození od daně jsou stanoveny zákonem o dani z přidané hodnoty.

Článek 1 bod 14 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že poskytování služeb je plněním, které nespočívá v dodání zboží, a pro účely tohoto zákona je rovněž pronájem majetku považován za poskytování služeb.

Podle čl. 5 odst. 1 bodu 2 zákona o dani z přidané hodnoty podléhá poskytování služeb za protihodnotu v rámci ekonomické činnosti dani z přidané hodnoty. Ekonomická činnost je jakákoli nepřetržitá a nezávislá činnost vykonávaná za protihodnotu, včetně využívání majetku pro účely získání pravidelného příjmu (*viz článek 4 zákona o dani z přidané hodnoty*).

Zákonodárce v čl. 25 odst. 1 bodě 25 zákona o dani z přidané hodnoty stanovil, že jedinou službou osvobozenou od daně je pronájem obytných prostorů (s výjimkou ubytovacích služeb v ubytovacích zařízeních pro hosty: hotely, motely, penziony, zařízení sloužící k agroturistice, tábořiště a turistická zařízení).

Článek 34 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty uvádí, že zdanitelnou hodnotou nájmu jsou veškeré platby stanovené v nájemní smlouvě.

Podle čl. 84 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty každá osoba povinná k dani, která je zapsána nebo která na základě tohoto zákona musí být zapsána v rejstříku osob povinných k dani Valsts ieņēmumu dienests (státní daňová správa), a která uskutečňuje zdanitelné plnění na vnitrostátním území, musí platit do státní poklady daň z přidané hodnoty, nestanoví-li tento zákon jinak. Tuzemská osoba povinná k dani nemusí být zaregistrována v rejstříku osob povinných k dani pro účely daně z přidané hodnoty státní daňové správy, pokud celková hodnota jejího prodeje zboží a poskytování služeb, nepřekročila 40 000 eur v předchozích 12 měsících (*viz čl. 59 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty*).

- 7 V lotyšském právním řádu již dlouhou dobu (více než 25 let) existují právní vztahy nuceného společného vlastnictví. Právní úprava těchto právních vztahů se uskutečnila v rámci pozemkové reformy a privatizace státního majetku a majetku místních územních celků.

Pozemková reforma jako složitý a dlouhodobý proces pokrývající celé lotyšské hospodářství, byla ovlivněna historickými okolnostmi [*omissis*] [odkaz na vnitrostátní judikaturu]. Jedním z hlavních cílů pozemkové reformy bylo obnovení

sociální spravedlnosti, která byla narušena sovětskou okupační mocí, kdy se nezákonně a bez náhrady vyvlastňovaly majetky obyvatelů Lotyšska [*omissis*]. Podle právních předpisů upravujících pozemkovou reformu, které nabyly účinnost začátkem 90. let 20. století po obnovení nezávislosti Lotyšska, byla vlastnická práva vrácena jejich bývalým vlastníkům nebo jejich dědicům. Během sovětské okupace, jakož i po obnovení nezávislosti Lotyšska byly však na uvedených pozemcích postaveny budovy, včetně státních bytových domů a bytových domů místních územních celků.

Podle zákona o privatizaci státních domů a domů místních územních celků, schváleného Seima (Parlament) dne 21. června 1995, byly státní bytové domy a bytové domy místních územních celků zprivatizovány, a vlastnická práva k bytům, nebytovým prostorům, uměleckým dílnám nacházejícím se v těchto budovách mohli získat nejen vlastníci pozemku, ale i jiné osoby.

V průběhu pozemkové reformy a privatizace státního majetku a majetku místních územních celků tak nastala situace, kdy bývalí vlastníci nebo jejich dědici znovu nabyli vlastnická práva k pozemkům, zatímco vlastnická práva k bytům a jiným nemovitostem nacházejícím se na těchto pozemcích nabyly jiné osoby.

V článku 14 likums „Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību“ (zákon o nabytí účinnosti a pravidlech uplatňování úvodní části revidovaného občanského zákoníku Lotyšské republiky z roku 1937 týkající se dědického práva a věcných práv) ze dne 7. července 1992, stanovil zákonodárce výjimku ze zásady jednoty pozemku a staveb uvedené v článku 968 občanského zákoníku, podle něhož se za součást pozemku považuje stavba na něm postavená a s tímto pozemkem úzce spojená. Zavedení této výjimky souviselo s pozemkovou reformou a privatizací státního majetku a majetku místních územních celků, a bylo nezbytné pro úpravu právních vztahů mezi vlastníky pozemků a vlastníky budov.

K tomu, aby vlastník budovy mohl uplatňovat své vlastnické právo k privatizovanému majetku, bylo nezbytné, aby tato osoba užívala pozemek spojený s budovou. Zákonodárce však musel zohlednit i zájmy osob, na jejichž pozemku se nacházely budovy patřící jiným osobám. Zákonodárce se rozhodl upravit právní vztahy nuceného společného vlastnictví, které vznikají mezi vlastníky pozemků a vlastníky budov prostřednictvím institutu nuceného pronájmu. Podle čl. 12 odst. 2¹ likums „Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās“ (zákon o pozemkové reformě v městech Lotyšské republiky) a čl. 54 odst. 1 zákona o privatizaci státních bytových domů a domů místních územních celků stanovují, že vlastník pozemku je povinen uzavřít s vlastníkem budovy smlouvu o nájmu pozemku. Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko) dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že právní vztah nuceného pronájmu mezi stranami vzniká na základě zákona, uvedený vztah má jen relativní podobnost se smluvním vztahem. To znamená, že vztah mezi pronajímatelem a nájemcem vzniká nikoli na základě dobrovolné dohody, ale na základě zákona v případě, že dojde k relevantní skutkové situaci, a

to, že na pozemku jedné osoby se nachází budova patřící jiné osobě. Vlastník pozemku, ani vlastník budovy nemohou tuto okolnost ovlivnit a oba musí zohlednit stávající situaci [*omissis*] [odkaz na vnitrostátní judikaturu]. Tento právní institut se tudíž nazývá nucený pronájem.

Přijetím zákona o privatizaci státních bytových domů a domů místních územních celků ze dne 21. června 1995 zákonodárce stanovil omezení výše nájemného za nucený pronájem. Poté zákon o pozemkové reformě v městech Lotyšské republiky také stanovil omezení výše nájemného za nucený pronájem. Satversmes tiesa (Ústavní soud) rovněž několikrát přezkoumal ústavnost výše nájemného na nucený pronájem. V průběhu období, za které navrhovatelka požadovala od vlastníků bytových domů zaplacení nájemného za nucený pronájem pozemku včetně odpovídající částky daně z přidané hodnoty, právní úprava stanovovala výši nájemného za nucený pronájem pozemku takto: v letech 2016 a 2017 šest procent ročně katastrální hodnoty pozemku; od 1. ledna 2018 nemohlo nájemné za nucený pronájem pozemku překročit pět procent ročně katastrální hodnoty pozemku; od 1. ledna 2019 do 30. dubna 2019 čtyři procenta ročně katastrální hodnoty pozemku. Tímto způsobem, na rozdíl od vztahů volného trhu, zákonodárce právními předpisy omezil užívání majetku jeho vlastníkem.

Od května 2019 čl. 12 odst. 2¹ zákona o pozemkové reformě v městech Lotyšské republiky a článek 54 zákona o privatizaci státních obytných domů a domů místních územních celků stanovují, že nájemné za nucený pronájem pozemku je určen na základě písemné dohody mezi stranami. Pokud se strany nemohou dohodnout o výši nájemného za nucený pronájem, výši nájemného určí soud podle článku 2123 občanského zákoníku.

III. Právní úprava Evropské unie

8 Článek 288 třetí pododstavec Smlouvy o fungování Evropské unie stanoví:

„Směrnice je závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům.“

9 Pokud jde o cíle směrnice 2006/112/ES, její odůvodnění uvádí:

„(4) Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému daně z přidané hodnoty [...], jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.

(5) Systém [daně z přidané hodnoty] dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce, jakož i poskytování služeb. Je proto

v zájmu vnitřního trhu a členských států přijmout společný systém, který se vztahuje rovněž na maloobchod.

[...]

(7) Společný systém [daně z přidané hodnoty] by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.

[...]

(35) Měl by být sestaven společný seznam osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech.“

- 10 Podle článku 1 směrnice 2006/112/ES je společný systém daně z přidané hodnoty založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Článek 2 směrnice 2006/112/ES stanoví: „Předmětem [daně z přidané hodnoty] jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

Článek 135 směrnice 2006/112/ES stanoví osvobození od daně z přidané hodnoty, a sice:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

l) pacht nebo nájem nemovitosti.

2. Z osvobození od daně podle odst. 1 písm. l) jsou vyloučena tato plnění:

a) poskytnutí ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště;

b) nájem prostor a míst k parkování vozidel;

c) nájem trvale instalovaných zařízení a strojů;

d) nájem bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti osvobození od daně podle odst. 1 písm. l).“

IV. Důvody, pro které má Satversmes tiesa (Ústavní soud) pochybnosti o výkladu směrnice 2006/112/ES

- 11 Proti rozhodnutím Satversmes tiesa (Ústavní soud) nelze podat opravný prostředek, takže pokud je výklad práva Unie relevantní pro rozhodnutí věci, Satversmes tiesa (Ústavní soud) musí ověřit, zda jsou ustanovení příslušných právních předpisů dostatečně jasné, nebo v případě, že příslušné právní normy nejsou dostatečně jasné, musí ověřit, zda Soudní dvůr již objasnil tyto otázky [omissis] [odkaz na vnitrostátní judikaturu].

V důsledku toho Satversmes tiesa (Ústavní soud) zkoumá dále důvody potřeby přijmout rozhodnutí o předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru Evropské unie.

- 12 Satversmes tiesa (Ústavní soud) konstatoval, že v souladu s článkem 68 Ústavy se přistoupením Lotyšska k Evropské unii stalo unijní právo neoddelitelnou součástí právního řádu Lotyšska. Článek 288 třetí pododstavec Smlouvy o fungování Evropské unie totiž stanoví, že směrnice je závazná pro každý členský stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům. Při přijímání právní úpravy, která přebírá do vnitrostátního právního řádu požadavky směrnic Evropské unie, musí proto zákonodárce zohlednit všeobecné právní zásady a další ustanovení Ústavy, jakož i zásady unijního práva [omissis] [odkaz na vnitrostátní judikaturu].

Satversmes tiesa (Ústavní soud) rozhodl, že daňová povinnost osoby vždy vede k omezení vlastnického práva uznaného v článku 105 Ústavy [omissis] [odkaz na vnitrostátní judikaturu]. Satversmes tiesa (Ústavní soud) při posouzení, zda omezení základních práv uložené sporným ustanovením v projednávané věci je v souladu s Ústavou, musí rovněž ověřit, zda zákonodárce při jeho přijímání dodržel unijní právo [omissis] [odkaz na vnitrostátní judikaturu].

Sporné ustanovení stanoví, že za poskytování služeb se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty považuje i pronájem majetku. Pojem „pronájem majetku“ použitý v tomto ustanovení zahrnuje nájem nemovitosti. Jinými slovy, nájem nemovitosti je také plněním podléhajícím dani z přidané hodnoty. To platí také tehdy, když je pozemek pronajat v rámci vztahu nuceného pronájmu [omissis] [odkaz na vnitrostátní judikaturu]. Zákon o dani z přidané hodnoty i se sporným ustanovením byl přijat zvláště na základě požadavků směrnice 2006/112/ES.

Vzhledem k tomu, že Satversmes tiesa (Ústavní soud) přistoupil k meritornímu přezkumu věci [omissis], musí posoudit také, zda zákonodárce při přijímání sporného ustanovení dodržel požadavky směrnice 2006/112/ES. To znamená, zda

v souladu s uvedeným právním předpisem Unie byl zákonodárce oprávněn přijmout právní úpravu, podle níž podléhá dani z přidané hodnoty pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu.

- 13 Soudní dvůr Evropské unie konstatoval, že podle čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112/ES je nájem nemovitosti osvobozen od daně z přidané hodnoty. Soudní dvůr Evropské unie definoval pojem „nájem nemovitosti“ uvedený v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES jako právo převedené majitelem nemovitosti na nájemce za úplatu a na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (viz *rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. února 2019, Manuel, ECLI:EU:C:2019:160, C-278/18, bod 18*).

Soudní dvůr konstatoval, že osvobození od daně uvedené v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES je třeba vykládat striktně, jelikož toto osvobození představuje výjimku z obecné zásady, podle které je daň z přidané hodnoty vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Jak upřesnil Soudní dvůr Evropské unie, osvobození od daně z přidané hodnoty lze vysvětlit na základě skutečnosti, že přestože je nájem nemovitého majetku hospodářskou činností, obvykle představuje poměrně pasivní činnost, která nevytváří významnější přidanou hodnotu (viz *rozsudky Soudního dvora ze dne 16. prosince 2010, C-270/09 MacDonald, ECLI:EU:C:2010:780, bod 45, a ze dne 2. července 2020, C-215/19 Veronsaajien, ECLI:EU:C:2020:518, body 38 a 41*).

Soudní dvůr také rozhodl, že členské státy mají prostor pro uvážení při definování plnění, která však musí podléhat dani z přidané hodnoty jakožto odchylka od osvobození pachtu a nájmu nemovitého majetku od uvedené daně. Členským státům proto přísluší zavést při provádění směrnice 2006/112/ES kritéria, která budou považovat za vhodná pro účely odlišení mezi zdanitelnými plněními a plněními nezdanitelnými, tedy pachtem a nájmem nemovitého majetku. Článek 135 odst. 2 směrnice 2006/112 přiznává členským státům, široký prostor pro uvážení při vyloučení z osvobození od daně určitých plnění, jako jsou například pacht a nájem nemovitosti (viz *rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. prosince 2010, McDonald, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, bod 50, a ze dne 28. února 2018, Imofloresmira, C-672/16, EU:C:2018:134, body 31 a 48*).

Článek 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES sice stanoví, že členské státy osvobodí pacht a nájem nemovitosti od daně z přidané hodnoty, avšak odstavec 2 tohoto článku přiznává členským státům oprávnění přijmout právní úpravu, podle níž budou určitá plnění spočívající v pachtu nebo nájmu nemovitosti podléhat dani z přidané hodnoty. Článek 135 směrnice 2006/112 by tudíž mohl být vykládán v tom smyslu, že členský stát má při využití možnosti posouzení stanovit, že i pacht a nájem nemovitosti v případě nuceného pronájmu podléhá dani z přidané hodnoty.

13.1. V projednávané věci je však třeba zohlednit skutečnost, že daň z přidané hodnoty se vztahuje na plnění, které je jen relativně podobné se smluvním nájemním vztahem.

Článek 135 odst. 2 písm. a) až d) se vztahuje na plnění spočívající v nájmu nemovitosti, na který je členský stát povinen uložit daň z přidané hodnoty. Jak upřesnil Soudní dvůr Evropské unie, společnou charakteristikou těchto plnění je skutečnost, že zahrnují aktivnější využívání nemovitosti, a odůvodňují tak uložení daně z přidané hodnoty (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. října 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, bod 53). Daň z přidané hodnoty se obvykle vztahuje na činnosti průmyslové nebo obchodní činnosti. Tyto činnosti jsou jako výjimka z osvobození od daně stanoveného v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES uvedeny v čl. 135 odst. 2 písm. a) až d) uvedeného právního předpisu Unie. Daň z přidané hodnoty zatěžuje rovněž činnosti, které zahrnují poskytování služby, a nikoli jen pasivní přenechání vlastního majetku k užívání jiné osobě (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 18. listopadu 2004, *État Belge*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, bod 20). Taková pasivní činnost, jako je pronájem nemovitosti, i když jde o ekonomickou činnost, je v zásadě osvobozena od daně (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 16. prosince 2010, *MacDonald*, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, bod 99).

Jak již bylo uvedeno v bodě 7 tohoto rozhodnutí, pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu je jiným druhem nájemního vztahu, který vznikl v důsledku historických okolností, když se pozemek a budovy na něm nacházející byly vlastněny různými osobami. Nucený pronájem byl přijat jako právní řešení, jehož cílem bylo dosažení spravedlivé rovnováhy mezi různými právy a oprávněnými zájmy uvedených osob. Tento právní vztah – nucený pronájem – vzniká na základě zákona a není závislý na vůli vlastníka pozemku a vlastníka budovy. V důsledku toho je pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu zjevně pasivní činností, jelikož vlastník pozemku umožňuje vlastníkovu budovy nacházející se na uvedeném pozemku jen užívání tohoto pozemku na základě zákona. Tato pasivní činnost nevytváří přidanou hodnotu, a proto by neměla podléhat dani z přidané hodnoty.

Z judikatury Soudního dvora tedy vyplývá, že pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu lze vzhledem k jeho zjevně pasivní povaze považovat za plnění, na které se vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty uvedené v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES pro pronájem nemovitosti.

13.2. Dále Soudní dvůr také zdůraznil, že členské státy požívají široké diskreční pravomoci, co se týče osvobození od daně nebo zdanění pachtu nebo nájmu a tato posuzovací pravomoc musí dodržovat cíle a zásady směrnice 2006/112/ES, zejména zásadu neutrality a proporcionality daně z přidané hodnoty (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. ledna 2006, *Turn*, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22, bod 24).

Zásada neutrality daně z přidané hodnoty zahrnuje i zásadu zákazu narušování hospodářské soutěže. Tato zásada neumožňuje, aby bylo na území členského státu s podobným plněními, která si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu daně z přidané hodnoty rozdílně. Podobné zboží a služby podléhají na území každého členského státu stejné dani (viz rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. května 2001, *Komise v. Francie*, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, bod 22, a ze dne 19. prosince 2019, *Segler*, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, bod 36).

Napadené ustanovení se vztahuje na všechna plnění související s pronájmem pozemků, včetně případu, kdy k pronájmu pozemku dochází v rámci nuceného společného vlastnictví. To znamená, že pokud je vlastník pozemku zapsán v rejstříku osob povinných k dani pro účely daně z přidané hodnoty nebo musí tam být zapsán podle zákona o dani z přidané hodnoty, pak je třeba pronájem pozemku považovat za poskytování služeb podléhající dani z přidané hodnoty. I když je nucený pronájem jinou formou nájemního vztahu, tato plnění by z hlediska nájemce mohla být považována za podobná: v obou případech pronajímatel poskytne nájemci pozemek, jehož je vlastníkem, a nájemce platí pronajímateli nájemné. Pokud by pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu nepodléhal dani z přidané hodnoty, ve všech ostatních případech, v nichž se jedná o pronájem pozemku, by uvedené plnění mělo být osvobozeno od daně z přidané hodnoty. V opačném případě by mohlo dojít k porušení zásady zákazu narušování hospodářské soutěže, neboť na podobná plnění by se vztahoval odlišný režim daně z přidané hodnoty.

Lze tedy dospět k závěru, že zásada neutrality daně z přidané hodnoty brání tomu, aby byl pronájem pozemku osvobozen od daně z přidané hodnoty v případě nuceného pronájmu, zatímco ve všech ostatních případech podléhá pronájem pozemku dani z přidané hodnoty.

14 V projednávané věci by tak výklad směrnice 2006/112/ES mohl vést k odlišným závěrům:

1) zákonodárce měl při využití možnosti provést posouzení týkající se určení plnění spočívajících v nájmu nemovitosti, za která se však musí platit daň z přidané hodnoty, právo přijmout právní úpravu, podle níž pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu podléhá dani z přidané hodnoty;

2) vzhledem ke skutečnosti, že nájemní vztah mezi vlastníkem pozemku a vlastníkem budovy má nucený charakter, jakož i ke skutečnosti, že takový právní vztah vzniká na základě zákona, a že pronájem pozemku je svou povahou zjevně pasivní činností, pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu musí být osvobozen od daně z přidané hodnoty;

3) v souladu se zásadou neutrality daně z přidané hodnoty zákonodárce nebyl oprávněn osvobodit od daně z přidané hodnoty pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu, když ve všech ostatních případech pronájem pozemku podléhá dani z přidané hodnoty.

I když Soudní dvůr Evropské unie opakovaně podal výklad článku 135 směrnice 2006/112/ES, a to i pokud jde o nájem nemovitosti, dosud nebyl poskytnut výklad uvedeného článku v souvislosti s pronájmem pozemku v případě nuceného pronájmu. Kromě toho jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie, která byla citována v tomto rozhodnutí, správnost výkladu a uplatnění článku 135 směrnice 2006/112/ES za skutkových a právních okolností projednávané věci nejsou natolik jednoznačné, aby neponechávaly prostor pro žádné rozumné pochybnosti o tom, že zákonodárce mohl přijmout právní úpravu, podle níž by pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu podléhal dani z přidané hodnoty.

Satversmes tiesa (Ústavní soud) má za to, že v projednávané věci [omissis] nastaly okolnosti, které odůvodňují rozhodnutí předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Na základě [omissis] článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie [omissis] [odkaz na vnitrostátní procesní ustanovení] Satversmes tiesa (Ústavní soud)

rozhodl:

1. položit Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžné otázky:

1.1. Musí být osvobození nájmu nemovitosti od daně z přidané hodnoty uvedené v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládáno v tom smyslu, že uvedené osvobození od daně se vztahuje na pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu?

1.2. V případě kladné odpovědi na první otázku, to znamená, že pokud je pronájem pozemku v případě nuceného pronájmu osvobozen od daně z přidané hodnoty, zatímco ve všech ostatních případech pronájem pozemku podléhá dani z přidané hodnoty, není toto osvobození od daně v rozporu s jednou ze zásad směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, a to se zásadou neutrality daně z přidané hodnoty?

2. Řízení se přerušuje do vydání rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie.

3. Předložit Soudnímu dvoru Evropské unie kopii tohoto rozhodnutí, ústavní stížnosti [omissis], odpovědi Saiema na ústavní stížnost, jakož i dalších poznámek předložených v projednávané věci [omissis].

Proti tomuto usnesení nelze podat opravný prostředek

[omissis] [podpisy]