

Predmet C-598/20**Zahtjev za prethodnu odluku****Datum podnošenja:**

13. studenoga 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Satversmes tiesa (Latvija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

11. studenoga 2020.

Tužitelj:

AS Pilsētas zemes dienests

Institucija koja je donijela pobijani akt:

Latvijas Republikas Saeima

ODLUKA**O UPUĆIVANJU PITANJA SUDU EUROPSKE UNIJE KAKO BI DONIO
ODLUKU U PRETHODNOM POSTUPKU**

[omissis] [broj predmeta]

U Rigi 11. studenoga 2020.

Satversmes tiesa (Ustavni sud, Latvija), nakon što je na pripremnom ročištu [omissis] [sastav suda koji je uputio zahtjev] razmotrila

spis predmeta [omissis] „Usklađenost članka 1. točke 14. podtočke (c) Pievienotās vērtības nodokļa likumsa (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) u pogledu najma zemljišta u slučajevima prisilnog najma s prvom rečenicom članka 91. i prvom, drugom i trećom rečenicom članka 105. Latvijas Republikas Satversmea (Ustav Republike Latvije)” [omissis],

navodi sljedeće:

- 1 Predmet [omissis] se priprema za ispitivanje pred Satversmes tiesom (Ustavni sud). Predmet je pokrenut na temelju ustavne tužbe dioničkog društva Pilsētas zemes dienests (u daljnjem tekstu: tužitelj).

Sud [*omissis*] je zatražio da se Sudu Europske unije uputi zahtjev za prethodnu odluku.

[*omissis*] [**orig. str. 2.**] [postupovna pitanja]

Slijedom toga, Satversmes tiesa (Ustavni sud) ocijenit će postoje li u predmetu [*omissis*] okolnosti zbog kojih je odluka o upućivanju prethodnih pitanja Sudu opravdana.

I. Činjenice iz kojih proizlazi spor

- 2 Latvijas Republikas Saeima (Parlament Republike Latvije) 29. studenoga 2012. donijela je Zakon o porezu na dodanu vrijednost, koji je stupio na snagu 1. siječnja 2013.

Člankom 1. točkom 14. podtočkom (c) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: sporna odredba) utvrđuje se da je pružanje usluga transakcija koja ne čini isporuku robe te se za potrebe tog zakona iznajmljivanje imovine također smatra pružanjem usluga.

- 3 **Tužitelj** smatra da sporna odredba, u pogledu najma zemljišta u slučajevima prisilnog najma, nije u skladu s prvom rečenicom članka 91. i prvom, drugom i trećom rečenicom članka 105. Ustava Republike Latvije (u daljnjem tekstu: Ustav).

Tužitelj je dioničko društvo. Vlasnik je zemljišne čestice na kojoj se nalaze višeobiteljske kuće koje su u vlasništvu drugih osoba. Tužitelj je tu zemljišnu česticu kupio na temelju zakonite transakcije. Između tužitelja i vlasnikâ navedenih višeobiteljskih kuća postoji odnos prisilnog najma. Tužitelj je registriran kao obveznik poreza na dodanu vrijednost od 6. siječnja 2002., a jedna od njegovih glavnih djelatnosti podrazumijeva iznajmljivanje i upravljanje vlastitom ili zakupljenom nepokretnom imovinom.

U skladu s člankom 50. stavkom 1. točkom 3. likumsa Par valsts un pašvaldību dzīvojamā māju privatizāciju (Zakon o privatizaciji državnih i općinskih stambenih objekata), u slučaju prisilnog najma, vlasnik zemljišta i vlasnikâ višeobiteljske kuće uzajamno su obvezani sklopiti ugovor o najmu zemljišta. Iznos zakupnine za prisilni najam na koji je tužitelj imao pravo također je bio zakonski određen. Budući da u ovom slučaju stranke nisu postigle dogovor o sklapanju ugovora o najmu i iznosu zakupnine, tužitelj je pribjegao pravnim sredstvima kako bi od vlasnikâ stambenih objekata dobio zakupnine za prisilni najam zemljišta, uključujući odgovarajuće iznose poreza na dodanu vrijednost za navedene zakupnine. Sud [**orig. str. 3.**] je prihvatio zahtjev za naplatu zakupnine za prisilni najam zemljišta, ali je odbio zahtjev za naplatu odgovarajućeg iznosa poreza na dodanu vrijednost.

U skladu sa spornom odredbom, iznajmljivanje nepokretne imovine smatra se uslugom koja podliježe porezu na dodanu vrijednost i u slučajevima prisilnog

najma. Time se znatno smanjuju ukupni prihodi koje vlasnik zemljišta dobiva od iznajmljivanja vlastite imovine, s obzirom na to da je tužitelj obvezan u državni proračun uplatiti porez na dodanu vrijednost na zakupnine za prisilni najam. Tužitelj stoga smatra da su mu ograničena vlasnička prava priznata člankom 105. Ustava. Prema njegovu mišljenju, također je povrijeđeno načelo ravnopravnosti utvrđeno u prvoj rečenici članka 91. Ustava, s obzirom na to da vlasnici zemljišta koji nisu registrirani kao obveznici poreza na dodanu vrijednost nemaju obvezu plaćanja tog poreza na prisilni najam zemljišta u usporedivim situacijama.

Smatra da je zakonodavac, pri odlučivanju hoće li određeno pružanje usluga podlijeđati porezu na dodanu vrijednost, trebao ocijeniti čini li iznajmljivanje nepokretne imovine, osobito u slučaju prisilnog najma, uslugu koja u pravilu može podlijeđati porezu na dodanu vrijednost. U tom pogledu treba uzeti u obzir propise Europske unije, konkretno Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112/EZ). U skladu s člankom 135. stavkom 1. Direktive 2006/112/EZ iznajmljivanje nepokretne imovine ne podliježe porezu na dodatnu vrijednost. Prema tužiteljevu mišljenju, izuzeće je povezano s činjenicom da je iznajmljivanje nepokretne imovine obično relativno pasivna djelatnost, koja ne stvara značajnu dodanu vrijednost.

- 4 **Institucija koja je donijela pobijani akt, Parlament**, tvrdi da je sporna odredba u skladu s prvom rečenicom članka 91. i prvom, drugom i trećom rečenicom članka 105. Ustava.

U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive 2006/112, porezu na dodanu vrijednost podliježe isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik. Prema mišljenju Parlamenta, u skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije, usluga podliježe porezu na dodanu vrijednost samo ako postoji pravna veza između pružatelja usluge i njezina primatelja, a tijekom razdoblja koje ona obuhvaća uzajamno se pružaju usluge. Tvrdi da pravni odnos prisilnog najma treba smatrati pravnim odnosom između vlasnika zemljišne čestice i **[orig. str. 4.]** vlasnika objekta koji je uspostavljen po sili zakona. U okviru tog pravnog odnosa vlasnik zemljišne čestice daje navedenu česticu u najam vlasniku objekta, a vlasnik objekta pak za to vlasniku zemljišne čestice plaća zakupninu za prisilni najam. Slijedom toga, najam zemljišta u slučaju prisilnog najma treba smatrati pružanjem usluge koja podliježe porezu na dodanu vrijednost.

Parlament navodi da se člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive 2006/112/EZ utvrđuje da države članice od poreza na dodanu vrijednost mogu izuzeti leasing i iznajmljivanje nepokretne imovine. Međutim, stavkom 2. navedenog članka omogućuje se državama članicama da utvrde odstupanja od tog izuzeća, odnosno, da uredi slučajeve u kojima leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine podliježu porezu na dodanu vrijednost. Parlament smatra da je zakonodavac imao pravo predvidjeti da, u slučaju najma zemljišne čestice koja je kupljena s ciljem stjecanja dobiti te znajući da postoji odnos prisilnog najma,

pružanje usluga podliježe porezu na dodanu vrijednost. Tako da, u slučaju prisilnog najma, usluga najma podliježe porezu na dodanu vrijednost ako uslugu pruža vlasnik zemljišta, upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost. Vlasnik objekta pak plaća zakupninu za najam navedenu na računu, koja uključuje i odgovarajući iznos poreza na dodanu vrijednost.

II. Latvijski propisi

- 5 Prvom rečenicom članka 91. Ustava utvrđuje se: „Svi su u Latviji jednaki pred zakonom i sudovima”.

Prvom, drugom i trećom rečenicom članka 105. Ustava određuje se: „Svatko ima pravo na vlasništvo. Imovina koja je predmet prava vlasništva ne smije se koristiti protivno javnom interesu. Pravo vlasništva može se ograničiti samo zakonom”.

- 6 Obveznici poreza na dodanu vrijednost, oporezive transakcije i izuzeća od poreza određeni su Zakonom o porezu na dodanu vrijednost.

Na temelju članka 1. točke 14. podtočke (c) Zakona o porezu na dodanu vrijednost, pružanje usluga je transakcija koja ne čini isporuku robe te se za potrebe tog zakona iznajmljivanje imovine također smatra pružanjem usluga.

Na temelju članka 5. stavka 1. točke 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, pružanje usluga koje se obavlja uz naknadu u okviru gospodarske djelatnosti podliježe porezu na dodanu vrijednost. Gospodarsku djelatnost čini svaka **[orig. str. 5.]** trajna i samostalna djelatnost koja se obavlja uz naknadu, uključujući korištenje imovine radi stjecanja stalnih prihoda (*vidjeti članak 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost*).

Zakonodavac je člankom 52. stavkom 1. točkom 25. Zakona o porezu na dodanu vrijednost odredio da je jedina usluga leasinga ili iznajmljivanja koja se izuzima od poreza iznajmljivanje stambenih objekata (osim usluga smještaja u objektima za smještaj gostiju: hotelima, motelima, gostinjskim kućama, objektima u ruralnom turizmu, kampovima, turističkom smještaju).

Člankom 34. stavkom 7. Zakona o porezu na dodanu vrijednost propisuje se da oporezivu vrijednost transakcije najma čine sve isplate određene u ugovoru o najmu.

U skladu s člankom 84. stavkom 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, svaki porezni obveznik koji je upisan ili na temelju tog zakona treba biti upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost Valsts ieņēmumu dienests (Državna porezna uprava, Latvija) i koji izvršava oporezive transakcije na državnom području treba uplatiti porez na dodanu vrijednost u državni proračun, osim ako navedenim zakonom nije drukčije određeno. Nacionalni porezni obveznik ima se pravo ne upisati u registar obveznika poreza na dodatnu vrijednost Državne porezne uprave ako ukupna vrijednost njegovih isporuka robe

i pružanja usluga koji podliježu porezu ne premašuje 40 000 eura u posljednjih 12 mjeseci (*vidjeti članak 59. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost*).

- 7 U latvijskom pravnom poretku pravni odnosi prisilnog zajedničkog vlasništva postoje odavno (više od 25 godina). Ti pravni odnosi uređeni su tijekom zemljišne reforme i privatizacije državnog i općinskog vlasništva.

Povijesne okolnosti odredile su zemljišnu reformu, kao složen i dugotrajan proces koji je obuhvaćao čitavo latvijsko gospodarstvo [*omissis*] [upućivanja na nacionalnu sudsku praksu]. Jedan od glavnih ciljeva zemljišne reforme bilo je ponovno uspostavljanje društvene pravde koju je bila narušila sovjetska okupacija tako što je nezakonito i bez naknade izvlastila imovinu stanovništva Latvije [*omissis*] [upućivanje na nacionalnu sudsku praksu]. U skladu s propisima zemljišne reforme, koji su stupili na snagu početkom 90-ih godina 20. stoljeća nakon ponovne uspostave latvijske nezavisnosti, prava vlasništva nacionaliziranog zemljišta vraćena su starim vlasnicima ili njihovim nasljednicima. Međutim, tijekom sovjetske okupacije, kao i nakon ponovne uspostave latvijske nezavisnosti [**orig. str. 6.**], na navedenim zemljištima izgrađeni su objekti, uključujući državne i općinske višeobiteljske kuće.

U skladu sa Zakonom o privatizaciji državnih i općinskih stambenih objekata, koji je donio Parlament 21. lipnja 1995., državne i općinske višeobiteljske kuće privatizirane su, a prava vlasništva nad stanovima, nestambenim prostorima i umjetničkim radionicama koji su se nalazili u tim objektima mogli su kupiti ne samo vlasnici zemljišta, nego i druge osobe.

Tijekom zemljišne reforme te privatizacije državnog i općinskog vlasništva nastala je situacija u kojoj su stari vlasnici ili njihovi nasljednici vratili prava vlasništva nad zemljištem, dok su prava vlasništva nad stanovima i drugom imovinom koja se nalazi u državnim i općinskim višeobiteljskim kućama kupile druge osobe.

Člankom 14. likumsa Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību (Zakon o stupanju na snagu i načinima primjene uvodnih napomena o nasljednom pravu i stvarnim pravima izmijenjenog Građanskog zakonika Republike Latvije iz 1937.) od 7. srpnja 1992. zakonodavac je odredio odstupanje od načela jedinstvenosti zemljišta i objekata utvrđeno člankom 968. Građanskog zakonika, na temelju kojeg se objekt izgrađen na određenom zemljištu s kojim je usko povezan smatra dijelom navedenog zemljišta. Uvođenje tog odstupanja bilo je povezano sa zemljišnom reformom i privatizacijom državnog i općinskog vlasništva te je bilo potrebno radi uređenja pravnih odnosa između vlasnikâ zemljišta i vlasnikâ objekata.

Kako bi vlasnik objekta mogao ostvariti svoje pravo vlasništva nad privatiziranom imovinom, bilo je nužno da se ta osoba koristi zemljištem koje je potrebno za objekt. Međutim, zakonodavac je također trebao uzeti u obzir interese osoba na

čijim su se zemljištima nalazili objekti u vlasništvu drugih osoba. Zakonodavac je odlučio urediti pravne odnose prisilnog zajedničkog vlasništva koji nastaju između vlasnikâ zemljištâ i objekata institutom prisilnog najma. Člankom 12. stavkom 2.¹ likumsa Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās (Zakon o zemljišnoj reformi u gradovima Republike Latvije) i člankom 54. stavkom 1. Zakona o privatizaciji državnih i općinskih stambenih objekata određuje se da je vlasnik zemljišne čestice obvezan sklopiti ugovor o najmu zemljišta s vlasnikom objekta. Budući da pravni odnos prisilnog najma između stranaka nastaje po sili zakona, Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija) zaključila je da je navedeni odnos samo relativno sličan ugovornom odnosu. Drugim riječima, najmodavac i najmoprimac taj odnos ne uspostavljaju dobrovoljnim dogovorom, nego na temelju zakona, ako je riječ o relevantnoj činjeničnoj situaciji, odnosno da se na zemljištu jedne osobe nalazi objekt koji pripada drugoj osobi. Ni vlasnik zemljišta ni vlasnik objekta ne mogu utjecati na tu okolnost te i jedan i drugi moraju uzeti u obzir postojeću situaciju [*omissis*] [**orig. str. 7.**] [upućivanje na nacionalnu sudsku praksu]. Navedeni se pravni institut stoga naziva prisilnim najmom.

Kad je donio Zakon o privatizaciji državnih i općinskih stambenih objekata 21. lipnja 1995., zakonodavac je utvrdio ograničenja iznosa zakupnine za prisilni najam. Naknadno je Zakonom o zemljišnoj reformi u gradovima Republike Latvije također utvrđen najveći dopušteni iznos zakupnine za prisilni najam. Satversmes tiesa (Ustavni sud) također je više puta ispitala ustavnost iznosa zakupnine za prisilni najam. Tijekom razdoblja za koje tužitelj od vlasnikâ stambenih objekata zahtijeva plaćanje zakupnina za prisilni najam zemljišta, uključujući odgovarajući iznos poreza na dodanu vrijednost, iznos zakupnine za prisilni najam zemljišta bio je utvrđen propisima na sljedeći način: 2016. i 2017., šest posto katastarske vrijednosti zemljišta godišnje; od 1. siječnja 2018. zakupnina za prisilni najam zemljišta nije mogla biti veća od pet posto katastarske vrijednosti zemljišta godišnje; od 1. siječnja 2019. do 30. travnja 2019. četiri posto katastarske vrijednosti zemljišta godišnje. Zakonodavac je tako, za razliku od odnosa slobodnog tržišta, zakonski ograničio vlasnikovo korištenje njegova vlasništva.

Od 1. svibnja 2019. člankom 12. stavkom 2.¹ Zakona o zemljišnoj reformi u gradovima Republike Latvije i člankom 54. Zakona o privatizaciji državnih i općinskih stambenih objekata određeno je da se zakupnina za prisilni najam zemljišta utvrđuje pisanim dogovorom između stranaka. Ako stranke ne postignu dogovor o iznosu zakupnine za prisilni najam, određuje ga sud u skladu s člankom 2123. Građanskog zakonika.

III. Propisi Europske unije

8 Članak 288. treći stavak Ugovora o funkcioniranju Europske unije glasi:

„Direktiva je obvezujuća, u pogledu rezultata koji je potrebno postići, za svaku državu članicu kojoj je upućena, a odabir oblika i metoda postizanja tog rezultata prepušten je nacionalnim tijelima”.

- 9 Kad je riječ o ciljevima Direktive 2006/112/EZ, u njezinim uvodnim izjavama navodi se:

„(4) Postizanje cilja uspostavljanja unutarnjeg tržišta pretpostavlja primjenu zakonodavstva o porezu na promet u državama članicama koje ne narušava uvjete tržišnog natjecanja ni ne sprečava slobodno kretanje robe i usluga. Stoga je potrebno postići takvo usklađenje zakonodavstva o porezima na promet pomoću sustava poreza na dodanu vrijednost [**orig. str. 8.**] [...], kojim će se, što je više moguće, ukloniti čimbenici koji mogu narušavati uvjete tržišnog natjecanja, bilo na nacionalnoj ili na razini Zajednice.

(5) Sustavom [poreza na dodanu vrijednost] postiže se najviši stupanj jednostavnosti i neutralnosti kada se porez ubire na što je moguće općenitiji način i kada njegov opseg obuhvaća sve faze proizvodnje i distribucije, kao i isporuku usluga. Stoga je donošenje zajedničkog sustava koji se također primjenjuje na maloprodaju u interesu unutarnjeg tržišta i država članica.

[...]

(7) Zajednički sustav [poreza na dodanu vrijednost] trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca.

[...]

(35) Potrebno je napraviti zajednički popis izuzeća kako bi se omogućilo da se vlastita sredstva Zajednice prikupljanju na jedinstveni način u svim državama članicama.”

- 10 U skladu s člankom 1. Direktive 2006/112/EZ, načelo zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjerni cijeni roba i usluga.

Člankom 2. Direktive 2006/112/EZ predviđa se: „Sljedeće transakcije podliježu [porezu na dodanu vrijednost]:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

Člankom 135. Direktive 2006/112/EZ utvrđuju se izuzeća od poreza na dodanu vrijednost, odnosno:

„1. Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(l) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.

2. Sljedeće se isključuje iz izuzeća predviđenog točkom (l) stavka 1.:

(a) pružanje smještaja, kako je definirano propisima država članica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sličnom funkcijom, uključujući pružanje usluga u odmorishnim kampovima ili u mjestima koja su pripremljena za korištenje kao mjesta za kampiranje;

(b) iznajmljivanje prostora i mjesta za parkiranje vozila; **[orig. str. 9.]**

(c) iznajmljivanje stalno ugrađene opreme i strojeva;

(d) najam sefova.

Države članice mogu primjenjivati daljnja isključenja iz opsega izuzeća iz točke (l) stavka 1.”

IV. Razlozi zbog kojih Satversmes tiesa (Ustavni sud) dvoji o tumačenju Direktive 2006/112/EZ

11 Protiv odluka Satversmes tiesea (Ustavni sud) nema pravnog lijeka, tako da, ako je tumačenje prava Unije relevantno za rješavanje određenog predmeta, Satversmes tiesa (Ustavni sud) treba utvrditi jesu li odredbe mjerodavnog zakonodavstva dovoljno jasne ili, u slučaju da mjerodavna pravila nisu dovoljno jasna, je li Sud prethodno već razjasnio ta pitanja [*omissis*] [upućivanje na nacionalnu sudsku praksu].

Posljedično, Satversmes tiesa (Ustavni sud) u nastavku će ispitati razloge koji opravdavaju potrebu da se donese odluka o upućivanju pitanja Sudu Europske unije kako bi donio odluku u prethodnom postupku.

12 Satversmes tiesa (Ustavni sud) presudio je da je, u skladu s odredbama članka 68. Ustava, pristupanjem Latvije Europskoj uniji pravo Unije postalo sastavnim dijelom latvijskog pravnog poretka. Člankom 288. trećim stavkom Ugovora o funkcioniranju Europske unije određuje se da je Direktiva obvezujuća, u pogledu rezultata koji je potrebno postići, za svaku državu članicu kojoj je upućena, a odabir oblika i metoda postizanja tog rezultata prepušten je nacionalnim tijelima. Zakonodavac stoga pri donošenju zakonodavstva koje u unutarnji pravni poredak uključuje zahtjeve direktiva Europske unije treba uzeti u obzir opća pravna načela i ostale ustavne odredbe, kao i načela prava Unije [*omissis*] [upućivanje na nacionalnu sudsku praksu].

Satversmes tiesa (Ustavni sud) smatrala je da oporezivanje osobe uvijek podrazumijeva ograničenje prava vlasništva koje se priznaje člankom 105. Ustava [*omissis*] [upućivanje na nacionalnu sudsku praksu]. Prilikom ocjenjivanja je li ograničenje temeljnih prava uvedeno spornom odredbom u ovom predmetu u skladu s Ustavom, Satversmes tiesa (Ustavni sud) treba također utvrditi je li

zakonodavac prilikom donošenja Ustava poštovao [**orig. str. 10.**] pravo Unije [*omissis*] [upućivanje na nacionalnu sudsku praksu].

Spornom se odredbom utvrđuje da se iznajmljivanje imovine za potrebe Zakona o porezu na dodanu vrijednost također smatra pružanjem usluge. Pojam „iznajmljivanje imovine” upotrijebljen u toj odredbi obuhvaća iznajmljivanje nepokretne imovine. Drugim riječima, iznajmljivanje nepokretne imovine također čini pružanje usluge koje podliježe porezu na dodanu vrijednost. Isto vrijedi i za najam zemljišta u okviru prisilnog najma [*omissis*] [upućivanje na nacionalnu sudsku praksu]. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, zajedno sa spornom odredbom, donesen je osobito u skladu sa zahtjevima Direktive 2006/112/EZ.

Slijedom toga, kad započne s ispitivanjem predmeta [*omissis*] u pogledu merituma, Satversmes tiesa (Ustavni sud) također treba ocijeniti je li zakonodavac prilikom donošenja sporne odredbe poštovao zahtjeve Direktive 2006/112/EZ. Drugim riječima, je li u skladu s navedenim zakonodavstvom Unije zakonodavac bio ovlašten donijeti propis na temelju kojeg najam zemljišta u slučajevima prisilnog najma podliježe porezu na dodanu vrijednost.

- 13 Sud Europske unije je presudio da su, u skladu s člankom 135. stavkom 1. Direktive 2006/112/EZ, leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine izuzeti od poreza na dodatnu vrijednost. Sud je definirao pojam „leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine” iz članka 135. stavka 1. točke (1) Direktive 2006/112/EZ kao pravo koje vlasnik nekretnine daje najmoprimecu uz naknadu i na ugovoreno vrijeme, da rabi tu nekretninu kao da je njezin vlasnik i da sve druge osobe isključi od ostvarivanja tog prava (vidjeti presudu Suda od 28. veljače 2019., Manuel (C-278/18, ECLI:EU:C:2019:160), t. 18.).

Sud Europske unije presudio je da izuzeće predviđeno u članku 135. stavku 1. točki (1) Direktive 2006/112/EZ treba tumačiti usko jer je riječ o odstupanjima od općeg načela prema kojem se porez na dodanu vrijednost naplaćuje na svaku naplatnu isporuku usluga poreznog obveznika. Kao što je to pojasnio Sud Europske unije, to se izuzeće od poreza na dodanu vrijednost može objasniti činjenicom da leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine, iako je gospodarska djelatnost, obično predstavlja relativno pasivnu djelatnost, koja ne stvara značajnu dodanu vrijednost (vidjeti presude Suda od 16. prosinca 2010., MacDonald [**orig. str. 11.**] (C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780), t. 45. i od 2. srpnja 2020. Veronsaajien (C-215/19, ECLI:EU:C:2020:518), t. 38. i 41.).

Sud je također presudio da države članice raspoložu širokom marginom prosudbe u definiranju transakcija koje ipak trebaju podlijegati porezu na dodanu vrijednost, kao odstupanje od izuzeća od navedenog poreza koje se primjenjuje na leasing i iznajmljivanje nepokretne imovine. Slijedom toga, na državama članicama je da pri prenošenju Direktive 2006/112/EZ utvrde kriterije koji im se čine prikladnima kako bi se utvrdila razlika između oporezivih i neoporezivih transakcija, uključujući leasing i iznajmljivanje nepokretne imovine. Člankom 135. stavkom 2. Direktive 2006/112 državama članicama dodjeljuje se široka margina prosudbe da

određena pružanja usluga, kao leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine, isključe iz izuzeća (vidjeti presude Suda od 16. prosinca 2010., MacDonald (C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780), t. 50. i od 28. veljače 2018., Imofloresmira (C-672/16, EU:C:2018:134), t. 31. i 48.).

Tako da, iako se člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive 2006/112/EZ određuje da države članice izuzimaju leasing i iznajmljivanje nepokretne imovine od poreza na dodanu vrijednost, stavkom 2. tog članka državama članicama daje se mogućnost da donesu propis na temelju kojeg određene transakcije leasinga i iznajmljivanja nepokretne imovine podliježu porezu na dodanu vrijednost. Slijedom toga, članak 135. Direktive 2006/112/EZ mogao bi se tumačiti na način da država članica u izvršavanju svoje diskrecijske ovlasti ima pravo utvrditi da najam zemljišta u slučajevima prisilnog najma također podliježe porezu na dodanu vrijednost.

13.1. Međutim, u ovom slučaju treba uzeti u obzir da se porezom na dodanu vrijednost oporezuje transakcija koja je samo relativno slična ugovornom odnosu o najmu.

Točke (a) do (d) članka 135. stavka 2. Direktive 2006/112/EZ odnose se na transakcije leasinga i iznajmljivanja nepokretne imovine na koje je država članica obvezna primjenjivati porez na dodanu vrijednost. Kao što je to pojasnio Sud Europske unije, zajednička značajka tih transakcija jest da podrazumijevaju aktivnije korištenje nepokretne imovine i tako opravdavaju primjenu poreza na dodanu vrijednost (vidjeti presudu Suda od 4. listopada 2001., Goed Wonen (C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506), t. 53.). Porezom na dodanu vrijednost u pravilu se oporezuju industrijske ili trgovačke djelatnosti. Takve djelatnosti, kao odstupanje [orig. str. 12.] od izuzeća predviđenog člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive 2006/112/EZ, navedene su u članku 135. stavku 2. točkama (a) do (d) navedenog propisa prava Unije. Porezom na dodanu vrijednost također se oporezuju djelatnosti koje uključuju pružanje usluge, a ne puko pasivno ustupanje vlastite imovine drugoj osobi (vidjeti presudu Suda od 18. studenoga 2004., État Belge (C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730), t. 20.). Pasivna djelatnost kao što je leasing ili iznajmljivanje imovine, iako je riječ o gospodarskoj djelatnosti, načelno je izuzeta od poreza (vidjeti presudu Suda od 16. prosinca 2010., MacDonald (C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780), t. 99.).

Kao što je to već navedeno u točki 7. predmetne odluke, najam zemljišta u slučajevima prisilnog najma posebna je vrsta odnosa najma koja je nastala kao posljedica povijesnih okolnosti, kada su zemljište i postojeći objekti na njemu postali vlasništvo različitih osoba. Prisilni najam donesen je kao zakonsko rješenje kako bi se postigla pravedna ravnoteža između različitih prava i legitimnih interesa navedenih osoba. Do tog pravnog odnosa, prisilnog najma, dolazi po sili zakona i on je neovisan o volji vlasnika zemljišta i vlasnika objekta. Posljedično, najam zemljišta, u slučajevima prisilnog najma, očito je pasivna djelatnost jer vlasnik zemljišta samo po sili zakona dopušta njegovo korištenje vlasniku objekta koji se nalazi na navedenom zemljištu. Takva pasivna djelatnost ne stvara dodanu vrijednost i stoga ne bi mogla podlijegati porezu na dodanu vrijednost.

Slijedom toga, iz sudske prakse Suda Europske unije proizlazi da bi se najam zemljišta u slučajevima prisilnog najma, s obzirom na svoju očito pasivnu prirodu, mogao smatrati transakcijom koja je obuhvaćena izuzećem od poreza na dodatnu vrijednost predviđenim člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive 2006/112/EZ za iznajmljivanje nepokretne imovine.

- 13.2. S druge strane, Sud je istaknuo da, iako u skladu s člankom 135. stavkom 2. Direktive 2006/112/EZ države članice raspoložu širokom diskrecijskom ovlašću da izuzmu ili oporezuju leasing ili iznajmljivanje, ta se margina prosudbe treba izvršavati uz poštovanje ciljeva i načela Direktive 2006/112/EZ, osobito načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (vidjeti presudu Suda od 12. siječnja 2006., Turn (C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22), t. 24.).

Načelo neutralnosti poreza na dodanu vrijednost također uključuje načelo nenarušavanja tržišnog natjecanja. Tim se načelom ne dopušta da na državnom području [orig. str. 13.] države članice slične usluge koje su u međusobnom tržišnom natjecanju podliježu različitim sustavima poreza na dodatnu vrijednost. Na državnom području svake države članice slične robe i usluge podliježu istom porezu (vidjeti presude Suda od 3. svibnja 2001., Komisija/Francuska (C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237), t. 22. i od 19. prosinca 2019., Segler (C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138), t. 36.).

Pobijana odredba primjenjuje se na sve transakcije najma zemljišta, čak i kada se zemljište iznajmljuje u slučajevima prisilnog zajedničkog vlasništva. Drugim riječima, ako je vlasnik zemljišne čestice upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost, ili bi to trebao biti u skladu sa Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, tada se najam zemljišne čestice mora smatrati pružanjem usluge koje podliježe porezu na dodanu vrijednost. Iako je prisilni najam različit oblik odnosa najma, to bi se pružanje usluga moglo smatrati sličnim s gledišta najmoprimeca: u oba slučaja najmodavac zemljišnu česticu čiji je vlasnik stavlja na raspolaganje najmoprimecu, a najmoprimec plaća zakupninu najmodavcu. Ako najam zemljišta u slučajevima prisilnog najma ne bi podlijezao porezu na dodanu vrijednost, u svim ostalim slučajevima iznajmljivanja zemljišta navedena bi transakcija morala biti izuzeta od poreza na dodanu vrijednost. U suprotnom bi moglo doći do povrede načela nenarušavanja tržišnog natjecanja jer bi slične usluge podlijezale različitim sustavima poreza na dodanu vrijednost.

Stoga valja zaključiti da je protivno načelu neutralnosti poreza na dodanu vrijednost izuzeće najma zemljišta od poreza na dodanu vrijednost u slučajevima prisilnog najma ako u svim ostalim slučajevima najam zemljišta podliježe porezu na dodanu vrijednost.

- 14 Stoga bi tumačenje Direktive 2006/112/EZ u ovom slučaju moglo dovesti do različitih zaključaka:

1. Zakonodavac je, u izvršavanju svoje diskrecijske ovlasti u pogledu određivanja transakcija leasinga i iznajmljivanja za koje ipak treba platiti porez na

dodanu vrijednost, imao pravo donijeti propis na temelju kojeg najam zemljišta u slučajevima prisilnog najma podliježe porezu na dodanu vrijednost.

2. Uzimajući u obzir da odnos najma između vlasnika zemljišta i vlasnika objekta ima prisilnu prirodu, kao i činjenicu da do takvog pravnog odnosa dolazi po sili zakona te da je najam zemljišta po prirodi očito pasivna djelatnost, najam [orig. str. 14.] zemljišta u slučajevima prisilnog najma mora se izuzeti od poreza na dodanu vrijednost.

3. U skladu s načelom neutralnosti poreza na dodanu vrijednost, zakonodavac nije imao pravo izuzeti najam zemljišta od poreza na dodanu vrijednost u slučajevima prisilnog najma ako u svim ostalim slučajevima najam zemljišta podliježe porezu na dodanu vrijednost.

Iako je Sud Europske unije više puta tumačio članak 135. Direktive 2006/112/EZ, čak i u pogledu leasinga ili iznajmljivanja nepokretne imovine, dosad nije iznio tumačenje navedenog članka u pogledu najma zemljišta u slučajevima prisilnog najma. Osim toga, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda koja je prethodno navedena u predmetnoj odluci, točnost tumačenja i primjena članka 135. Direktive 2006/112/EZ u ovim činjeničnim i pravnim okolnostima nije toliko očita da ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji u pogledu toga je li zakonodavac mogao donijeti propis na temelju kojeg najam zemljišta u slučajevima prisilnog najma podliježe porezu na dodanu vrijednost.

Slijedom toga, Satversmes tiesa (Ustavni sud) smatra da u ovom predmetu [omissis] postoje okolnosti zbog kojih je odluka o upućivanju prethodnih pitanja Sudu opravdana.

Na temelju [omissis] članka 267. Ugovora u funkcioniranju Europske unije [omissis] [upućivanje na nacionalna postupovna pravila] Satversmes tiesa (Ustavni sud)

odlučila je:

1. Sudu Europske unije uputiti sljedeća prethodna pitanja:

1.1. Treba li izuzeće transakcija iznajmljivanja nepokretne imovine od poreza na dodanu vrijednost predviđeno člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da se navedeno izuzeće primjenjuje na najam zemljišta u slučaju prisilnog najma?

1.2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, odnosno, ako je najam zemljišta u slučaju prisilnog najma izuzet od poreza na dodanu vrijednost [orig. str. 15.], protivi li se onda to izuzeće, ako u svim ostalim slučajevima najam zemljišta podliježe porezu na dodanu vrijednost, jednom od načela Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu

poreza na dodanu vrijednost, odnosno načelu neutralnosti poreza na dodanu vrijednost?

2. Postupak se prekida do donošenja odluke Suda Europske unije.

3. Sudu Europske Unije dostavljaju se preslike ove odluke, tužbenog podneska [omissis], odgovora Parlamenta, kao i dodatnih očitovanja u ovom slučaju [omissis].

Protiv ove odluke nije dopušten pravni lijek.

[omissis] [potpisi]

RADNI DOKUMENT