

Дело C-598/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

13 ноември 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Satversmes tiesa (Конституционен съд, Латвия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

11 ноември 2020 г.

Подател на искането за установяване на противоконституционност:

AS Pilsētas zemes dienests

Оран, приел спорния акт:

Latvijas Republikas Saeima (Парламент на Република Латвия)

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

ОТНОСНО ОТПРАВЯНЕТО НА ВЪПРОСИ ДО СЪДА НА
ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ, ЗА ДА СЕ ПРОИЗНЕСЕ ПО ТЯХ В
РАМКИТЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНО ПРОИЗВОДСТВО

[...] [номер на делото]

Рига, 11 ноември 2020 г.

Satversmes tiesa (Конституционен съд, Латвия), след като разгледа в подготвително заседание [...] [състав на съда]

материалите по делото [...] „Относно съответствието на член 1, точка 14, буква с) от Pievienotās vērtības nodokļa likums (Закон за данък върху добавената стойност), доколкото се отнася до принудителното отдаване под наем на земя, с член 91, първо изречение, и член 105, първо, второ и трето изречение от Latvijas Republikas Satversme (Конституция на Република Латвия)“ [...],

прие следното:

- 1 Делото [...] се подготвя за разглеждане от Satversmes tiesa (Конституционен съд). То е образувано въз основа на искане за установяване на

противоконституционност от страна на акционерното дружество Pilsētas zemes dienests (наричано по-нататък „подателят на искането“).

Поискано е [...] отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз.

[...] [процесуални въпроси]

Ето защо Satversmes tiesa (Конституционен съд) ще прецени дали по делото [...] са налице обстоятелства, които да обосноват решението за отправяне на преюдициално запитване до Съда.

I. Факти, от които произтича спорът

- 2 На 29 ноември 2012 г. Saeima (Парламент, Латвия) приема Закона за данък върху добавената стойност, който влиза в сила на 1 януари 2013 г.

Член 1, точка 14, буква с) от Закона за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „спорната разпоредба“) предвижда, че доставката на услуги е сделка, която не представлява доставка на стоки, и за целите на този закон отдаването под наем на вещи също се счита за доставка на услуги.

- 3 **Подателят на искането** счита, че доколкото се отнася до принудителното отдаване под наем на земя, спорната разпоредба не съответства на член 91, първо изречение и на член 105, първо, второ и трето изречение от Конституцията на Република Латвия (наричана по-нататък „Конституцията“).

Подателят на искането е акционерно дружество. То е собственик на парцел, в който се намират многофамилни жилищни сгради, принадлежащи на други лица. Този парцел е придобит от подателя на искането въз основа на правна сделка. Налице е отношение на принудително отдаване под наем между подателя на искането и собствениците на посочените многофамилни жилищни сгради. Подателят на искането е регистриран като данъчнозадължено лице за целите на данъка върху добавената стойност, считано от 6 януари 2002 г., и една от основните му дейности е отдаването под наем и управлението на собствени или наети недвижими имоти.

Съгласно член 50, параграф 1, точка 3 от likums „Par valsts un pašvaldību dzīvojamā māju privatizāciju“ (Закон за приватизация на държавните и общинските жилищни сгради) в случай на принудително отдаване под наем собственикът на земята и собственикът на многофамилната жилищна сграда са задължени да сключат договор за наем на земята. От своя страна, размерът на наема, който подателят на искането има право да получи за принудително отдаване под наем, е определен в законодателството. Тъй като в разглеждания случай страните не са постигнали съгласие относно сключването на договора за наем и относно размера на наема, подателят на

искането е потърсил правна защита пред съдилищата, за да получи от собствениците на жилищата наема за принудителното отдаване под наем на земята, включително данъка върху добавената стойност, съответстващ на посочените наеми. Съответният съд уважава иска за изплащане на наема за принудителното отдаване под наем на земята, но отхвърля претенцията за съответния данък върху добавената стойност.

Съгласно спорната разпоредба отдаването под наем на недвижими имоти, включително в случай на принудително отдаване под наем, се счита за услуга, подлежаща на облагане с данък върху добавената стойност. Това значително намалява общите приходи, които собственикът на земята получава от отдаването под наем на принадлежаща му вещь, тъй като подателят на искането е задължен да внася в държавния бюджет данък върху добавената стойност във връзка с наема, получен при принудителното отдаване под наем. Ето защо подателят на искането счита за ограничено правото си на собственост, признато в член 105 от Конституцията. В допълнение, според него е нарушен и принципът на равенство пред закона, закрепен в член 91, първо изречение от Конституцията, тъй като при сходни обстоятелства собствениците на земя, които не са регистрирани като данъчнозадължени лица за целите на данъка върху добавената стойност, не са длъжни да плащат този данък във връзка с принудителното отдаване под наем на земята.

По негово мнение, когато е решавал дали определени доставки на услуги подлежат на облагане с данък върху добавената стойност, законодателят е трябвало да прецени дали отдаването под наем на недвижим имот, по-специално в случай на принудително отдаване под наем, представлява доставка, която по принцип може да бъде облагана с данък върху добавената стойност. В това отношение трябвало да се има предвид правната уредба на Европейския съюз, и по-специално Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директива 2006/112/ЕО“). Съгласно член 135, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО отдаването под наем на недвижими имоти не подлежи на облагане с данък върху добавената стойност. Според подателя на искането освобождаването е свързано с обстоятелството, че отдаването под наем на недвижими имоти обикновено представлява относително пасивна дейност, която не генерира значителна добавена стойност.

- 4 **Органът, приел спорния акт, Saеima (Парламент)**, твърди, че спорната разпоредба е съобразена с член 91, първо изречение и член 105, първо, второ и трето изречение от Конституцията.

Съгласно член 2, параграф 1 от Директива 2006/112 подлежи на облагане с данък върху добавената стойност доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице. По негово мнение съгласно практиката на Съда на Европейския съюз дадена

услуга подлежи на облагане с данък върху добавената стойност само ако съществува правна връзка между доставчика на услугата и нейния получател, по време на чието съществуване се извършват насрещни престации. Той посочва, че правоотношението по принудително отдаване под наем трябва да се разглежда като правоотношение между собственика на парцела и собственика на сградата, което съществува по силата на закона. В рамките на това правоотношение собственикът на парцела дава същия под наем на собственика на сградата, а от своя страна, собственикът на сградата плаща наем на собственика на парцела във връзка с принудителното отдаване под наем. Следователно принудителното отдаване под наем на земята трябва да се разглежда като облагаема с данък върху добавената стойност доставка на услуга.

Saeima (Парламент) посочва, че съгласно член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112/ЕО държавите членки освобождават от данък върху добавената стойност отдаването под наем или под аренда на недвижими имоти. Параграф 2 на посочения член обаче разрешава на държавите членки да предвиждат изключения от това освобождаване, тоест да уредят случаите, при които отдаването под наем или под аренда на недвижими имоти подлежи на облагане с данък върху добавената стойност. Според него законодателят е имал право да предвиди, че в случай на отдаване под наем на парцел, придобит със стопанска цел и със знание за съществуването на отношение по принудително отдаване под наем, доставката на услуги подлежи на облагане с данък върху добавената стойност. Така в случай на принудително отдаване под наем услугата по отдаване под наем подлежи на облагане с данък върху добавената стойност, когато доставката на услуги е извършена от собственик на земята, който е вписан в регистъра на данъчнозадължените лица за целите на данъка върху добавената стойност. От своя страна, собственикът на сградата заплаща посочения във фактурата наем, който включва и съответния данък върху добавената стойност.

II. Латвийската правна уредба

- 5 Член 91, първо изречение от Конституцията гласи: „Всички лица в Латвия са равни пред закона и съдилищата“.

Член 105, първо, второ и трето изречение от Конституцията предвижда: „Всеки има право на собственост. Правото на собственост не може да се упражнява по начин, който накърнява обществения интерес. Правото на собственост може да бъде ограничавано само със закон“.

- 6 Що се отнася до данъка върху добавената стойност, данъчнозадължените лица, облагаемите сделки и освобождаванията от данъка са уредени в Закона за данък върху добавената стойност.

Съгласно член 1, точка 14, буква с) от Закона за данък върху добавената стойност доставката на услуги е сделка, която не представлява доставка на

стоки, и за целите на този закон отдаването под наем на вещи също се счита за доставка на услуги.

Съгласно член 5, параграф 1, точка 2 от Закона за данък върху добавената стойност на облагане с данък върху добавената стойност подлежат доставките на услуги, извършени възмездно в рамките на стопанска дейност. Стопанска дейност е всяка продължителна и независима дейност, извършвана срещу заплащане, включително експлоатацията на дадена вещь с цел да се получават редовни приходи (*вж. член 4 от Закона за данък върху добавената стойност*).

В член 52, параграф 1, точка 25 от Закона за данък върху добавената стойност законодателят предвижда, че единствената услуга по отдаване под наем или под аренда, която е освободена от данъка, е отдаването под наем на жилища (с изключение на услугите по настаняване в структурите за настаняване на гости: хотели, мотели, къщи за гости, къщи за селски туризъм, къмпинги, места за настаняване на туристи).

Член 34, параграф 7 от Закона за данък върху добавената стойност гласи, че облагаемата стойност на сделка по отдаване под наем са всички плащания, предвидени в договора за наем.

Съгласно член 84, параграф 1 от Закона за данък върху добавената стойност, всяко данъчнозадължено лице, което е вписано или съгласно този закон трябва да бъде вписано в регистъра на задължените за ДДС лица на Valsts ieņēmumu dienests (Държавна данъчна администрация) и което извършва облагаеми сделки на национална територия, трябва да внася данък върху добавената стойност в държавния бюджет, освен ако е предвидено друго в посочения закон. Местно данъчнозадължено лице има право да не се вписва в регистъра на задължените за ДДС лица на Държавната данъчна администрация, ако общата стойност на неговите облагаеми доставки на стоки и услуги не е по-голяма от 40 000 EUR през предходните дванадесет месеца (*вж. член 59, параграф 1 от Закона за данък върху добавената стойност*).

- 7 В латвийския правен ред правоотношенията на принудителна съсобственост съществуват от отдавна (повече от 25 години). Уреждането на тези правоотношения е извършено в хода на поземлената реформа и на приватизацията на имоти — държавна или общинска собственост.

Като сложен и продължителен процес, обхващащ цялата латвийска икономика, поземлената реформа е обусловена от исторически обстоятелства [...] [посочване на националната съдебна практика]. Една от основните цели на поземлената реформа е да се възстанови социалната справедливост, която е била накърнена от съветската окупационна власт, като незаконно и без обезщетение са били отчуждени имотите на населението на Латвия [...] [посочване на националната съдебна практика].

Съгласно правната уредба на поземлената реформа, която влиза в сила в началото на 90-те години на XX век след възстановяването на независимостта на Латвия, правото на собственост върху национализираната земя е възстановено в полза на предишните собственици или на техните наследници. Въпреки това по време на съветската окупация, както и след възстановяването на независимостта на Латвия, върху въпросната земя са построени сгради, включително многофамилни жилищни сгради — държавна или общинска собственост.

Съгласно Закона за приватизация на държавните и общинските жилищни сгради, приет от Saeima (Парламент) на 21 юни 1995 г., държавните и общинските многофамилни жилищни сгради са приватизирани и правото на собственост върху апартаментите, нежилищните помещения и ателиетата, намиращи се в тези сгради, вече може да бъде придобивано не само от собствениците на земята, но и от други лица.

Така в хода на поземлената реформа и на приватизацията на имотите — държавна или общинска собственост се създава положение, при което предишните собственици и техните наследници възстановяват правото си на собственост върху земята, докато правото на собственост върху апартаментите и други обекти, намиращи се в многофамилните жилищни сгради на държавата или на общините, е придобито от други лица.

С член 14 от likums „Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību“ (Закон за влизането в сила и реда за прилагане на частите относно правото на наследяване и относно вещните права от Гражданския кодекс от 1937 г., отново в сила за Република Латвия) от 7 юли 1992 г. законодателят предвижда изключение от закрепения в член 968 от Гражданския кодекс принцип за единство на земята и сградите върху нея, съгласно който сграда, построена върху определен парцел и тясно свързана с него, се счита за част от посочения парцел. Въвеждането на това изключение е свързано с поземлената реформа и с приватизацията на имотите — държавна или общинска собственост, като то е необходимо, за да бъдат уредени правоотношенията между собствениците на земята и собствениците на сградите.

За да може собственикът на сграда да упражнява правото си на собственост върху приватизирания имот, е необходимо това лице да може да ползва земята, необходима за сградата. Законодателят обаче трябва да държи сметка и за интересите на лицата, върху чиято земя са разположени принадлежащите на други лица сгради. Законодателят избира да уреди правоотношенията на принудителна съсобственост между собствениците на земя и на сгради посредством правната фигура на принудителното отдаване под наем. Член 12, параграф 2¹ от likums „Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās“ (Закон за поземлена реформа в градовете на Република Латвия) и член 54, параграф 1 от Закона за приватизация на държавните и

общинските жилищни сгради предвиждат, че собственикът на парцела е длъжен да сключи договор за наем на земята със собственика на сградата. Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия) е заключил, че тъй като правоотношението по принудително отдаване под наем между страните възниква по силата на закона, въпросното отношение има само относително сходство с договорното правоотношение. Тоест наемодателят и наемателят установяват това отношение не чрез доброволно споразумение, а по силата на закона, когато са налице съответните фактически обстоятелства: върху земята на дадено лице да се намира сграда, принадлежаща на друго лице. Нито собственикът на земята, нито собственикът на сградата могат да повлияят на това обстоятелство и двете страни трябва да отчитат съществуващото положение [...] [посочване на националната съдебна практика]. Ето защо посочената правна фигура се нарича „принудително отдаване под наем“.

При приемането на Закона за приватизация на държавните и общинските жилищни сгради на 21 юни 1995 г. законодателят предвижда граници за размера на наема при принудително отдаване под наем. Впоследствие Законът за поземлената реформа в градовете на Република Латвия също определя максимален допустим размер на наема при принудително отдаване под наем. Satversmes tiesa (Конституционен съд) също е имал множество поводи да разгледа въпроса за конституционността на размера на наема при принудително отдаване под наем. През периода, за който подателят на искането иска от собствениците на жилища плащане на наем във връзка с принудителното отдаване под наем на земята, включително съответния данък върху добавената стойност, правната уредба определя размера на наема при принудително отдаване под наем на земята по следния начин: през 2016 г. и 2017 г. — шест процента годишно от кадастралната стойност на земята; считано от 1 януари 2018 г., наемът при принудителното отдаване под наем на земята не може да надхвърля пет процента годишно от кадастралната стойност на земята; от 1 януари 2019 г. до 30 април 2019 г. — четири процента годишно от кадастралната стойност на земята. По този начин, за разлика от отношенията на свободния пазар, законодателят ограничава чрез законодателството ползването на имота от неговия собственик.

Считано от 1 май 2019 г., член 12, параграф 2¹ от Закона за поземлена реформа в градовете на Република Латвия и член 54 от Закона за приватизация на държавните и общинските жилищни сгради предвиждат, че наемът при принудително отдаване под наем на земя се определя с писмено споразумение между страните. Ако страните не могат да постигнат съгласие за размера на наема при принудителното отдаване под наем, той се определя от съда в съответствие с член 2123 от Гражданския кодекс.

III. Правната уредба на Европейския съюз

- 8 Член 288, трета алинея от Договора за функционирането на Европейския съюз гласи:

„Директивата е акт, който обвързва по отношение на постигането на даден резултат от държавите членки, до ко[и]то е адресиран, като оставя на националните власти свобода при избора на формата и средствата за постигане на този резултат“.

- 9 Що се отнася до целите на Директива 2006/112/ЕО, в преамбюла ѝ е посочено следното:

„(4) Постигането на целта за изграждането на вътрешен пазар предполага прилагането в държавите членки на законодателство за данъците върху оборота, което не нарушава условията за конкуренция или не възпрепятства свободното движение на стоки и услуги. Затова е необходимо да се постигне такава хармонизация на законодателството за данъците върху оборота посредством такава система на данък върху добавената стойност [...], че да премахне във възможно най-голяма степен факторите, които могат да нарушат условията на конкуренция, независимо дали на национално или на общностно равнище“.

(5) Системата на [данък върху добавената стойност] постига най-висока степен на опростеност и неутралност, когато данъкът се събира по колкото е възможно по-общ начин и, когато неговият обхват покрива всички етапи на производството и разпределението, както и предоставянето на услуги. Затова е в интерес на вътрешния пазар и на държавите членки да приемат обща система, която да се прилага и за търговията на дребно.

[...]

(7) Дори ако ставките и освобождаванията не са напълно хармонизирани, общата система на [данък върху добавената стойност] трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение.

[...]

(35) Следва да бъде изготвен общ списък с освобождаванията, така че собствените ресурси на Общностите да могат да се събират по еднообразен начин във всичките държави членки“.

- 10 Съгласно член 1 от Директива 2006/112/ЕО принципът на общата система на данък върху добавената стойност изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите.

Член 2 от Директива 2006/112/ЕО предвижда: „Следните сделки подлежат на облагане с [данък върху добавената стойност]:

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

В член 135 от Директива 2006/112/ЕО са предвидени освобождавания от данък върху добавената стойност, а именно:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

л) отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти.

2. Дейностите, посочени по-долу, се изключват от освобождаването, предвидено в параграф 1, буква л):

а) предоставянето на настаняване съгласно определенията в законодателството на държавите членки, в хотелския сектор или в секторите с подобна функция, включително предоставянето на настаняване във ваканционни селища или на площадки, разработени за ползване като къмпинги;

б) отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на моторни превозни средства;

в) отдаване под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини;

г) наемането на сейфове.

Държавите членки могат да приложат допълнителни ограничения на обхвата на освобождаването, посочено в параграф 1, буква л)“.

IV. Причини, поради които Satversmes tiesa (Конституционен съд) има съмнения относно тълкуването на Директива 2006/112/ЕО

- 11 Актовете на Satversmes tiesa (Конституционен съд) не подлежат на обжалване, поради което ако тълкуването на правото на Съюза е от значение за произнасянето по дадено дело, Satversmes tiesa (Конституционен съд) трябва да провери дали разпоредбите на съответното законодателство са достатъчно ясни, а ако съответните норми не са достатъчно ясни — дали Съдът вече е разяснил тези въпроси [...] [посочване на националната съдебна практика].

Затова по-долу Satversmes tiesa (Конституционен съд) ще анализира причините, които обосновават необходимостта от приемане на определение

за отправяне на въпроси до Съда на Европейския съюз, по които последният да се произнесе в рамките на преюдициално производство.

- 12 Satversmes tiesa (Конституционен съд) е приел, че съгласно член 68 от Конституцията с присъединяването на Латвия към Европейския съюз правото на Съюза е станало неразделна част от правния ред на Латвия. Член 288, трета алинея от Договора за функционирането на Европейския съюз предвижда, че директивата е акт, който обвързва по отношение на постигането на даден резултат от държавите членки, до които е адресиран, като оставя на националните власти свобода при избора на формата и средствата за постигане на този резултат. Следователно при приемането на законодателството, което транспонира във вътрешния правен ред изискванията на директивите на Европейския съюз, законодателят трябва да има предвид общите принципи на правото и останалите разпоредби на Конституцията, както и принципите на правото на Съюза [...] [посочване на националната съдебна практика].

Satversmes tiesa (Конституционен съд) е приел, че данъчното облагане на дадено лице винаги предполага ограничаване на правото на собственост, признато в член 105 от Конституцията [...] [посочване на националната съдебна практика]. От своя страна, когато преценява дали ограничаването на основните права посредством спорната в настоящото дело разпоредба е в съответствие с Конституцията, Satversmes tiesa (Конституционен съд) трябва да провери също така дали при приемането ѝ законодателят е спазил правото на Съюза [...] [посочване на националната съдебна практика].

Спорната разпоредба предвижда, че за целите на Закона за данък върху добавената стойност отдаването под наем на вещи също се счита за доставка на услуги. Понятието „отдаване под наем на вещи“, използвано в тази разпоредба, обхваща отдаването под наем на недвижими имоти. Тоест отдаването под наем на недвижими имоти също представлява доставка, облагаема с данък върху добавената стойност. Положението е същото, когато се отдава под наем земя в рамките на отношение по принудително отдаване под наем. [...] [посочване на националната съдебна практика]. Законът за данък върху добавената стойност, включващ спорната разпоредба, е приет в изпълнение по-специално на изискванията по Директива 2006/112/ЕО.

Следователно, пристъпвайки към разглеждане на делото [...] по същество, Satversmes tiesa (Конституционен съд) трябва да прецени и дали при приемането на спорната разпоредба законодателят е спазил изискванията по Директива 2006/112/ЕО. Тоест дали съгласно посоченото законодателство на Съюза законодателят е имал право да приеме правна уредба, съгласно която принудителното отдаване под наем на земя подлежи на облагане с данък върху добавената стойност.

- 13 Съдът на Европейския съюз приема, че съгласно член 135, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО отдаването под наем или под аренда на недвижими имоти е освободено от данък върху добавената стойност. Той дефинира понятието „отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти“, съдържащо се в член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112/ЕО, като предоставено срещу заплащане на възнаграждение и за определен срок от собственика на недвижим имот право на наемателя да държи този имот, все едно че е негов собственик, и да отстранява всяко друго лице от упражняването на това право (вж. решение на Съда на ЕС от 28 февруари 2019 г., *Manuel*, EU:C:2019:160, C-278/18, т. 18).

Съдът на Европейския съюз приема, че освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112/ЕО, подлежи на стриктно тълкуване, тъй като е изключение от общия принцип, че с данък върху добавената стойност се облага всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице. Както Съдът на Европейския съюз уточнява, това освобождаване от данък върху добавената стойност се обяснява с факта, че макар да е стопанска дейност, отдаването под наем или под аренда на недвижимо имущество обикновено представлява относително пасивна дейност, която не генерира значителна добавена стойност (вж. решения на Съда на ЕС от 16 декември 2010 г., *MacDonald*, EU:C:2010:780, т. 45, и от 2 юли 2020 г., *Veronsaajien*, EU:C:2020:518, т. 38 и 41).

Съдът на Европейския съюз приема още, че държавите членки имат свобода на преценка, когато определят случаите, които все пак подлежат на облагане с данък върху добавената стойност, в отклонение от освобождаването от посочения данък на отдаването под наем или аренда на недвижими имоти. Ето защо, когато транспонират Директива 2006/112/ЕО, държавите членки трябва да въведат критерии, които според тях са подходящи, за да се провежда разграничение между облагаемите сделки и необлагаемите сделки, включително отдаването под наем и под аренда на недвижими имоти. Член 135, параграф 2 от Директива 2006/112 предоставя на държавите членки широки правомощия за преценка, така че да изключат от освобождаването определени доставки, като например отдаването под наем или под аренда на недвижими имоти (вж. решения на Съда на ЕС от 16 декември 2010 г., *McDonald*, C-270/09, EU:C:2010:780, т. 50, и от 28 февруари 2018 г., *Imofloresmira*, C-672/16, EU:C:2018:134, т. 31 и 48).

Така, макар член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112/ЕО да предвижда, че държавите членки освобождават от данък върху добавената стойност отдаването под наем или под аренда на недвижими имоти, параграф 2 на този член предоставя на държавите членки възможността да приемат правна уредба, съгласно която определени сделки по отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти се облагат с данък върху добавената стойност. Следователно член 135 от Директива 2006/112 би могъл да се тълкува в смисъл, че упражнявайки свободата си на преценка,

дадена държава членка има право да предвиди, че принудителното отдаване под наем на земя също подлежи на облагане с данък върху добавената стойност.

- 13.1. Въпреки това в настоящия случай трябва да се има предвид, че с данък върху добавената стойност се облага сделка, която е само относително сходна с наемното правоотношение.

Член 135, параграф 2, букви а)–г) от Директива 2006/112/ЕО се отнасят до сделките по отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти, които държавите членки са длъжни да обложат с данък върху добавената стойност. Както уточнява Съдът на Европейския съюз, общата характеристика на тези сделки е, че предполагат по-активно стопанисване на недвижимите имоти, а това обосновава облагането с данък върху добавената стойност (вж. решение на Съда на ЕС от 4 октомври 2001 г., *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, т. 53). С данък върху добавената стойност обикновено се облагат дейности с промишлен или търговски характер. Такива дейности са посочени в член 135, параграф 2, букви а)–г) от Директива 2006/112/ЕО като изключение от освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква л) от въпросната правна уредба на Съюза. Освен това с данък върху добавената стойност се облагат дейностите, свързани с доставки на услуги, а не само пасивното предоставяне на имущество, принадлежащо на друго лице (вж. решение на Съда на ЕС от 18 ноември 2004 г., *État Belge*, C-284/03, EU:C:2004:730, т. 20). Макар да е стопанска дейност, пасивна дейност като отдаването под наем или под аренда на имущество по принцип е освободена от данъка (вж. решение на Съда на ЕС от 16 декември 2010 г., *MacDonald*, C-270/09, EU:C:2010:780, т. 99).

Както вече бе посочено в точка 7 от настоящото определение, принудителното отдаване под наем на земя е отделен вид наемно правоотношение, възникнало като последица от историческите обстоятелства, когато земята и съществуващите върху нея сгради стават собственост на различни лица. Принудителното отдаване под наем е възприето като правно решение с цел да се постигне справедливо равновесие между различните права и законни интереси на посочените лица. Това правоотношение — принудителното отдаване под наем — възниква по силата на закона и не зависи от волята на собственика на земята и на собственика на сградата. Следователно отдаването под наем на земя, когато става въпрос за принудително отдаване под наем, е очевидно пасивна дейност, тъй като собственикът на земята разрешава единствено по силата на закона нейното ползване от собственика на сградата, разположена върху въпросната земя. Такава пасивна дейност не генерира добавена стойност и затова не би могла да бъде облагана с данък върху добавената стойност.

Ето защо от практиката на Съда на Европейския съюз е видно, че поради явно пасивния си характер принудителното отдаване под наем на земя би могло да се разглежда като сделка, обхваната от предвиденото в член 135,

параграф 1, буква л) от Директива 2006/112/ЕО освобождаване от данък върху добавената стойност на отдаването под наем на недвижими имоти.

13.2. От друга страна, Съдът на Европейския съюз подчертава, че макар съгласно член 135, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО държавите членки да разполагат с широки правомощия за преценка дали да облагат или да освободят от облагане отдаването под наем или под аренда, тези правомощия за преценка трябва да се упражняват при зачитане на целите и принципите на Директива 2006/112/ЕО, и по-специално на принципа на неутралитет на данъка върху добавената стойност (*вж. решение на Съда на ЕС от 12 януари 2006 г., Turn, C-246/04, EU:C:2006:22, т. 24*).

Принципът на неутралитет на данъка върху добавената стойност включва и принципа да не се допуска нарушаване на конкуренцията. Този принцип не допуска на територията на дадена държава членка сходни услуги, които са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на данъка върху добавената стойност. На територията на всяка държава членка сходни стоки и услуги трябва да се облагат с един и същ данък (*вж. решения на Съда на ЕС от 3 май 2001 г., Комисия/Франция, C-481/98, EU:C:2001:237, т. 22, и от 19 декември 2019 г., Segler, C-715/18, EU:C:2019:1138, т. 36*).

Спорната разпоредба се прилага спрямо всички сделки по отдаване под наем на земя, включително когато отдаването под наем на земя се извършва в случай на принудителна съсобственост. Тоест, ако собственикът на парцела е включен в регистъра на данъчнозадължените лица за целите на данъка върху добавената стойност или трябва да бъде регистриран съгласно Закона за данък върху добавената стойност, тогава отдаването под наем на парцела трябва да се счита за доставка на услуги, облагаема с данък върху добавената стойност. Въпреки че принудителното отдаване под наем е отделен вид отдаване под наем, тези сделки биха могли да се разглеждат като сходни от гледна точка на наемателя: и в двата случая наемодателят предоставя на разположение на наемателя парцела, на който е собственик, а наемателят плаща наем на наемодателя. Ако принудителното отдаване под наем на земя не подлежеше на облагане с данък върху добавената стойност, във всички останали случаи, в които се отдава под наем земя, посочената сделка би трябвало да бъде освободена от данък върху добавената стойност. В противен случай би могъл да се наруши принципът да не се допуска нарушаване на конкуренцията, тъй като сходни услуги биха били третирани различно от гледна точка на данъка върху добавената стойност.

Затова би могло да се заключи, че принципът на неутралитет на данъка върху добавената стойност не допуска отдаването под наем на земя да бъде освободено от данък върху добавената стойност в случаите на принудително отдаване под наем, когато във всички останали случаи отдаването под наем на земята подлежи на облагане с този данък.

14 Така по настоящото дело тълкуването на Директива 2006/112/ЕО би могло да доведе до различни изводи:

1) упражнявайки правомощието си за преценка относно определянето на сделките по отдаване под наем или под аренда, за които все пак трябва да се плаща данък върху добавената стойност, законодателят е имал право да приеме правна уредба, съгласно която принудителното отдаване под наем на земя подлежи на облагане с данък върху добавената стойност;

2) имайки предвид, че наемното правоотношение между собственика на земята и собственика на сградата има принудителен характер, както и че това правоотношение възниква по силата на закона и че отдаването под наем на земя по своето естество е очевидно пасивна дейност, принудителното отдаване под наем на земя трябва да бъде освободено от данък върху добавената стойност;

3) съгласно принципа на неутралитет на данъка върху добавената стойност законодателят не е имал право да освободи от данък върху добавената стойност отдаването под наем на земя в случаите на принудително отдаване под наем, когато във всички останали случаи отдаването под наем на земя подлежи на облагане с този данък.

Макар Съдът на Европейския съюз нееднократно да е тълкувал член 135 от Директива 2006/112/ЕО, включително във връзка с отдаването под наем или под аренда на недвижими имоти, досега не е било предложено тълкуване на посочения член във връзка с принудителното отдаване под наем на земя. Освен това, както личи от практиката на Съда на Европейския съюз, изложена по-горе в настоящото определение, правилното тълкуване и прилагане на член 135 от Директива 2006/112/ЕО при настоящите фактически и правни обстоятелства не е толкова очевидно, че да не оставя място за никакво разумно съмнение по въпроса дали законодателят е можел да приеме правна уредба, съгласно която принудителното отдаване под наем на земя подлежи на облагане с данък върху добавената стойност.

Ето защо *Satversmes tiesa* (Конституционен съд) счита, че по настоящото дело [...] са налице обстоятелства, които обосновават решението да се отправи преюдициално запитване до Съда.

С оглед на предвиденото в [...] член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз [...] [посочване на национални процесуални норми] *Satversmes tiesa* (Конституционен съд)

определи:

1. Отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

1.1. Трябва ли освобождаването от данък върху добавената стойност на сделките по отдаване под наем на недвижими имоти, предвидено в член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, да се тълкува в смисъл, че посоченото освобождаване се прилага спрямо принудителното отдаване под наем на земя?

1.2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, тоест ако принудителното отдаване под наем на земя е освободено от данък върху добавената стойност, то тогава, когато във всички останали случаи отдаването под наем на земя подлежи на облагане с данък върху добавената стойност, не противоречи ли такова освобождаване на един от принципите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, а именно на принципа на неутралитет на данъка върху добавената стойност?

2. Спира производството до произнасянето на Съда на Европейския съюз.

3. Предоставя на Съда на Европейския съюз препис от настоящото определение, от искането за установяване на противоконституционност [...], от писменото становище на Saeima (Парламент), както и от допълнителните становища, представени по настоящото дело [...].

Настоящото определение не подлежи на обжалване.

[...] [подписи]