

Sprawa C-598/20**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

13 listopada 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Satversmes tiesa (trybunał konstytucyjny, Łotwa)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

11 listopada 2020 r.

Strona skarżąca:

AS Pilsētas zemes dienests

Institucja, która wydała zaskarżony akt:Latvijas Republikas Saeima (parlament Republiki Łotewskiej)**POSTANOWIENIE****W PRZEDMIOCIE WYSTĄPIENIA Z WNIOSEM O WYDANIE
ORZECZENIA W TRYBIE PREJUDYCJALNYM DO TRYBUNAŁU
SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ**

[...] [sygnatura akt]

Ryga, w dniu 11 listopada 2020 r.

Satversmes tiesa (trybunał konstytucyjny), po rozpatrzeniu na rozprawie przygotowawczej [...] [skład sądu odsyłającego]

akt sprawy [...] „W przedmiocie zgodności art. 1 pkt 14 lit. c) Pievienotās vērtības nodokļa likums (ustawy o podatku od wartości dodanej) z art. 91 zdanie pierwsze i art. 105 zdania od pierwszego do trzeciego Latvijas Republikas Satversme (konstytucji Republiki Łotewskiej) w zakresie, w jakim dotyczy on najmu gruntów w przypadkach najmu przymusowego” [...],

postanawia, co następuje:

- 1 Sprawa [...] jest przygotowywana do rozpatrzenia przed Satversmes tiesa. Sprawa została wszczęta w następstwie skargi konstytucyjnej wniesionej przez spółkę akcyjną Pilsētas zemes dienests (zwaną dalej „skarżącą”).

Sąd [...] zwrócił się o wystąpienie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

[...] [kwestie proceduralne]

Satversmes tiesa oceni zatem, czy w niniejszej sprawie [...] istnieją okoliczności uzasadniające wystąpienie do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

I. Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu

- 2 W dniu 29 listopada 2012 r. Saeima (parlament) uchwalił ustawę o podatku od wartości dodanej, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2013 r.

Artykuł 1 pkt 14 lit. c) ustawy o podatku od wartości dodanej (zwany dalej „spornym przepisem”) stanowi, że świadczenie usług jest transakcją, która nie stanowi dostawy towarów, a w rozumieniu tej ustawy najem rzeczy jest również uważany za świadczenie usług.

- 3 **Skarżąca** uważa, że w odniesieniu do najmu gruntów w przypadku najmu przymusowego sporny przepis nie jest zgodny z art. 91 zdanie pierwsze i art. 105 zdania od pierwszego do trzeciego konstytucji Republiki Łotewskiej (zwanej dalej „konstytucją”).

Skarżąca jest spółką akcyjną. Jest ona właścicielem działki gruntu, na której znajdują się budynki wielorodzinne należące do innych osób. Skarżąca nabyła tę działkę na podstawie zgodnej z prawem transakcji. Między skarżącą a właścicielami wspomnianych budynków wielorodzinnych istnieje stosunek najmu przymusowego. Skarżąca jest zarejestrowana jako podatnik podatku od wartości dodanej od dnia 6 stycznia 2002 r., a jednym z podstawowych rodzajów jej działalności jest najem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub wynajmowanymi.

Zgodnie z art. 50 ust. 1 pkt 3 likums „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” (ustawy o prywatyzacji budynków wielorodzinnych należących do państwa i jednostek samorządu terytorialnego) w przypadku najmu przymusowego właściciel gruntu i właściciel budynku wielorodzinnego są wzajemnie zobowiązani do zawarcia umowy najmu gruntu. Kwota czynszu za najem przymusowy, który skarżąca miała prawo otrzymać, została z kolei określona w przepisach. Ponieważ w niniejszej sprawie strony nie doszły do porozumienia w przedmiocie zawarcia umowy najmu i wysokości czynszu najmu, skarżąca wytoczyła powództwo w celu uzyskania od właścicieli lokali mieszkalnych czynszów z tytułu przymusowego najmu gruntu, w tym kwot podatku od wartości dodanej odpowiadających tym czynszom. Sąd uwzględnił

żądanie dotyczące poboru czynszów z tytułu przymusowego najmu gruntu, lecz oddalił żądanie dotyczące poboru odpowiedniej kwoty podatku od wartości dodanej.

Zgodnie ze spornym przepisem najem nieruchomości, również w przypadku najmu przymusowego, jest uznawany za usługę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Zmniejsza to znacznie całkowite dochody, jakie właściciel gruntu czerpie z oddania w najem należącej do niego nieruchomości, ponieważ skarżąca jest zobowiązana do zapłaty na rzecz skarbu państwa podatku od wartości dodanej od czynszów z tytułu najmu przymusowego. Skarżąca uważa zatem, że przysługujące jej prawa własności, uznane w art. 105 konstytucji, są ograniczone. Ponadto w ocenie skarżącej naruszona została również zasada równości wobec prawa ustanowiona w art. 91 zdanie pierwsze konstytucji, ponieważ właściciele gruntów, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy podatku od wartości dodanej, nie są zobowiązani do zapłaty tego podatku od przymusowego najmu nieruchomości w porównywalnych okolicznościach.

Zdaniem skarżącej, decydując się na objęcie podatkiem od wartości dodanej niektórych usług, ustawodawca powinien był ocenić, czy najem nieruchomości, w szczególności w przypadku najmu przymusowego, stanowi świadczenie, które co do zasady może podlegać podatkowi od wartości dodanej. W tym względzie należałoby wziąć pod uwagę przepisy Unii Europejskiej, w szczególności dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwaną dalej „dyrektywą 2006/112/WE”). Zgodnie z art. 135 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE najem nieruchomości nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Zdaniem skarżącej zwolnienie jest związane z faktem, że najem nieruchomości jest zwykle działalnością stosunkowo pasywną, która nie wytwarza znaczącej wartości dodanej.

- 4 **Instytucja, która wydała zaskarżony akt, Saeima** twierdzi, że sporny przepis jest zgodny z art. 91 zdanie pierwsze i art. 105 zdania od pierwszego do trzeciego konstytucji.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika. W ocenie Saeima zgodnie z orzecznictwem Trybunału usługa podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej tylko wtedy, gdy między usługodawcą a usługobiorcą istnieje więź prawna, w trakcie której świadczone są świadczenia wzajemne. Saeima argumentuje, że stosunek prawny najmu przymusowego należy uznać za ustanowiony na mocy ustawy stosunek prawny między właścicielem działki gruntu a właścicielem budynku. W ramach tego stosunku prawnego właściciel działki gruntu oddaje ją w najem właścicielowi budynku, a z kolei właściciel budynku płaci z tego tytułu czynsz za najem przymusowy właścicielowi działki gruntu. W związku z tym najem działki w przypadku najmu przymusowego należy uznać za świadczenie usługi podlegającej opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

Saeima wyjaśnia, że art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112/WE stanowi, iż państwa członkowskie zwalniają z podatku od wartości dodanej dzierżawę i najem nieruchomości. Jednakże ust. 2 tego artykułu uprawnia państwa członkowskie do ustanowienia wyłączeń od tego zwolnienia, to znaczy do uregulowania przypadków, w których dzierżawa lub najem nieruchomości podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Zdaniem Saeima ustawodawca miał prawo przewidzieć, że w przypadku najmu działki gruntu nabytej w celu zarobkowym, przy założeniu wiedzy o istnieniu stosunku najmu przymusowego, świadczenie usług podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. W przypadku najmu przymusowego usługa najmu podlega zatem opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli usługi są świadczone przez właściciela gruntu wpisanego do rejestru podatników dla celów podatku od wartości dodanej. Właściciel budynku z kolei płaci wskazany w fakturze czynsz z tytułu najmu, który obejmuje również kwotę odpowiadającą podatkowi od wartości dodanej.

II. Prawo lotewskie

- 5 Artykuł 91 zdanie pierwsze konstytucji stanowi: „Na Łotwie wszyscy są równi wobec prawa i sądów”.

Artykuł 105 zdania od pierwszego do trzeciego stanowi: „Każdemu przysługuje prawo własności. Rzeczy będące przedmiotem prawa własności nie mogą być wykorzystywane w sposób sprzeczny z interesem publicznym. Prawo własności może być ograniczone wyłącznie w drodze ustawy”.

- 6 Podatnicy podatku od wartości dodanej, transakcje podlegające opodatkowaniu i zwolnienia z podatku są określone w ustawie o podatku od wartości dodanej.

Zgodnie z art. 1 pkt 14 lit. c) ustawy o podatku od wartości dodanej świadczenie usług jest transakcją, która nie stanowi dostawy towarów, a w rozumieniu tej ustawy najem rzeczy jest również uważany za świadczenie usług.

W myśl art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od wartości dodanej odpłatne świadczenie usług w ramach działalności gospodarczej podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Działalność gospodarczą stanowi każda trwająca działalność prowadzona odpłatnie i na własny rachunek, w tym wykorzystywanie rzeczy w celu uzyskiwania stałych dochodów (zob. art. 4 ustawy o podatku od wartości dodanej).

Ustawodawca przewidział w art. 52 ust. 1 pkt 25 ustawy o podatku od wartości dodanej, że jedyną zwolnioną z podatku usługą dzierżawy lub najmu jest usługa dotycząca lokali mieszkalnych (z wyjątkiem usług zakwaterowania w obiektach noclegowych: hotelach, motelach, pensjonatach, obiektach turystyki wiejskiej, kempingach, obiektach turystycznych).

Artykuł 34 ust. 7 ustawy o podatku od wartości dodanej stanowi, że wszystkie płatności określone w umowie najmu stanowią wartość transakcji najmu podlegającą opodatkowaniu.

Zgodnie z art. 84 ust. 1 ustawy o podatku od wartości dodanej każdy podatnik, który jest wpisany lub który zgodnie z tą ustawą powinien być wpisany do rejestru podatników do celów podatku od wartości dodanej prowadzonego przez Valsts ieņēmumu dienests (organ podatkowy państwa) i który dokonuje transakcji podlegających opodatkowaniu na terytorium kraju, jest zobowiązany do zapłaty podatku od wartości dodanej na rzecz skarbu państwa, o ile przepisy tej ustawy nie stanowią inaczej. Podatnik krajowy ma prawo niewystępowania o wpisanie go do rejestru podatników dla celów podatku od wartości dodanej prowadzonego przez organ podatkowy państwa, jeżeli całkowita wartość jego podlegających opodatkowaniu dostaw towarów i świadczenia usług nie przekracza 40 000 EUR w ciągu ostatnich 12 miesięcy (*zob. art. 59 ust. 1 ustawy o podatku od wartości dodanej*).

- 7 W łotewskim porządku prawnym stosunki prawne wymuszonej współwłasności istnieją od dawna (ponad 25 lat). Te stosunki prawne zostały uregulowane w ramach reformy gruntowej oraz prywatyzacji własności państwa i jednostek samorządu terytorialnego.

Reforma rolna, jako złożony i długotrwały proces obejmujący całą gospodarkę łotewską, wynikała z okoliczności historycznych [...] [odesłanie do orzecznictwa krajowego]. Jednym z głównych celów reformy gruntowej było przywrócenie sprawiedliwości społecznej, która została naruszona przez sowieckie mocarstwo okupacyjne poprzez wywłaszczenie w sposób bezprawny i bez odszkodowania własności ludności Łotwy [...] [odesłanie do orzecznictwa krajowego]. Zgodnie z przepisami wprowadzającymi reformę gruntową, które weszły w życie na początku lat 90. XX wieku po odzyskaniu przez Łotwę niepodległości, prawo własności znacjonalizowanych gruntów zostało przywrócone dawnym właścicielom tych gruntów lub ich spadkobiercom. Jednakże w okresie okupacji sowieckiej, a także po odzyskaniu przez Łotwę niepodległości, na wspomnianych gruntach wybudowane zostały budynki, w tym budynki wielorodzinne należące do państwa i jednostek samorządu terytorialnego.

Zgodnie z uchwaloną przez Saeima w dniu 21 czerwca 1995 r. ustawą o prywatyzacji budynków należących do państwa i jednostek samorządu terytorialnego budynki wielorodzinne należące do państwa i jednostek samorządu terytorialnego zostały sprywatyzowane, a prawo własności mieszkań, lokali niemieszkalnych i pracowni artystycznych znajdujących się w tych budynkach mogło być nabywane nie tylko przez właścicieli gruntu, lecz również przez inne osoby.

W trakcie reformy rolnej i prywatyzacji własności państwowej i samorządowej powstała zatem sytuacja, w której dawni właściciele lub ich spadkobiercy odzyskali prawo własności gruntów, natomiast prawo własności mieszkań i innych nieruchomości znajdujących się w budynkach wielorodzinnych należących do państwa i jednostek samorządu terytorialnego zostało nabyte przez inne osoby.

W drodze art. 14 likums „Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību” (ustawy o wejściu w życie i zasadach stosowania części wprowadzającej dotyczącej prawa dziedziczenia i części dotyczącej praw rzeczowych ustanowionych w znowelizowanym kodeksie cywilnym Republiki Łotewskiej z 1937 r.) z dnia 7 lipca 1992 r. ustawodawca przewidział wyjątek od zasady jedności gruntu i budowli ustanowionej w art. 968 kodeksu cywilnego, zgodnie z którą budynek zbudowany na gruncie i ściśle z nim związany uważa się za część tego gruntu. Wprowadzenie tego wyjątku było związane z reformą rolną i prywatyzacją własności państwowej i samorządowej oraz było konieczne w celu uregulowania stosunków prawnych między właścicielami gruntów a właścicielami budynków.

Aby właściciel budynku mógł wykonywać swoje prawo własności sprywatyzowanej nieruchomości, konieczne było, aby osoba ta mogła użytkować grunt niezbędny do wybudowania budynku. Ustawodawca musiał jednak uwzględnić także interesy osób, na których gruncie znajdowały się budynki należące do innych osób. Ustawodawca postanowił uregulować stosunki prawne przymusowej współwłasności, które występują między właścicielami gruntów i właścicielami budynków, poprzez pojęcie najmu przymusowego. Artykuł 12 ust. 2¹ likums „Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās” (ustawy o reformie gruntowej w miastach Republiki Łotewskiej) i art. 54 ust. 1 ustawy o prywatyzacji budynków wielorodzinnych należących do państwa i jednostek samorządu terytorialnego stanowią, że właściciel działki gruntu jest zobowiązany do zawarcia umowy najmu gruntu z właścicielem budynku. Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa) stwierdził, że skoro stosunek prawny najmu przymusowego między stronami powstaje z mocy ustawy, wykazuje on jedynie względne podobieństwo do stosunku umownego. Innymi słowy wynajmujący i najemca nawiązują ten stosunek nie w drodze dobrowolnej zgody, lecz z mocy ustawy, gdy zaistnieje odpowiednia sytuacja faktyczna, to znaczy gdy na gruncie należącym do jednej osoby znajduje się budynek będący własnością innej osoby. Ani właściciel gruntu, ani właściciel budynku nie mogą mieć wpływu na tę okoliczność i obydwaj muszą wziąć pod uwagę istniejącą sytuację [...] [odesłanie do orzecznictwa krajowego]. Wspomniana instytucja prawna jest zatem nazywana najmem przymusowym.

Uchwalając ustawę o prywatyzacji budynków wielorodzinnych należących do państwa i jednostek samorządu terytorialnego w dniu 21 czerwca 1995 r., ustawodawca ustanowił ograniczenia wysokości czynszu w przypadku najmu przymusowego. Następnie w ustawie o reformie rolnej w miastach Republiki Łotewskiej określona została także maksymalna dopuszczalna kwota czynszu z tytułu najmu przymusowego. Satversmes tiesa również badał wielokrotnie zgodność z konstytucją kwoty czynszu z tytułu najmu przymusowego. W okresie, w odniesieniu do którego skarżąca zażądała od właścicieli nieruchomości mieszkalnych zapłaty czynszu z tytułu przymusowego najmu gruntu, w tym kwoty związanego z nim podatku od wartości dodanej, przepisy określały kwotę czynszu z tytułu przymusowego najmu gruntu w następujący sposób: w 2016 r. i 2017 r. kwota ta wynosiła sześć procent rocznie wartości katastralnej gruntu; od

dnia 1 stycznia 2018 r. kwota czynszu z tytułu przymusowego najmu gruntu nie mogła przekraczać pięciu procent rocznie wartości katastralnej gruntu; od dnia 1 stycznia 2019 r. do dnia 30 kwietnia 2019 r. kwota ta wynosiła cztery procent rocznie wartości katastralnej gruntu. W ten sposób, w odróżnieniu od stosunków wolnorynkowych ustawodawca ograniczył w drodze ustawy korzystanie z własności przez jej właściciela.

Od dnia 1 maja 2019 r. art. 12 ust. 2¹ ustawy o reformie gruntowej w miastach Republiki Łotewskiej i art. 54 ustawy o prywatyzacji budynków wielorodzinnych należących do państwa i jednostek samorządu terytorialnego stanowią, że czynsz z tytułu przymusowego najmu gruntu jest określany w drodze pisemnej umowy między stronami. Jeżeli strony nie mogą dojść do porozumienia co do kwoty czynszu z tytułu najmu przymusowego, kwota ta jest określana przez sąd zgodnie z art. 2123 kodeksu cywilnego.

III. Prawo Unii Europejskiej

8 Artykuł 288 akapit trzeci Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej stanowi:

„Dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków”.

9 W odniesieniu do celów dyrektywy 2006/112/WE, w jej preambule stwierdzono, co następuje:

„(4) Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system podatku od wartości dodanej [...], która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym”.

(5) System [podatku od wartości dodanej] staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenie usług. W związku z tym w interesie rynku wewnętrznego i państw członkowskich leży przyjęcie wspólnego systemu, który ma również zastosowanie do handlu detalicznego.

[...]

(7) Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system [podatku od wartości dodanej] powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu

obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji.

[...]

(35) Należy sporządzić wspólny wykaz zwolnień, aby umożliwić gromadzenie zasobów własnych Wspólnoty w porównywalny sposób we wszystkich państwach członkowskich”.

- 10 Zgodnie z brzmieniem art. 1 dyrektywy 2006/112/WE zasada wspólnego systemu podatku od wartości dodanej polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług.

Artykuł 2 dyrektywy 2006/112/WE stanowi: „Opodatkowaniu [podatkiem od wartości dodanej] podlegają następujące transakcje:

[...]

- c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

Artykuł 135 dyrektywy 2006/112/WE ustanawia zwolnienia z podatku od wartości dodanej, a mianowicie:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

- 1) dzierżawę i wynajem nieruchomości.
2. Zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. 1) nie obejmuje:
 - a) świadczenia usług zakwaterowania określonych w prawie krajowym państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc na obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania;
 - b) wynajmu miejsc parkingowych dla pojazdów;
 - c) wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń;
 - d) wynajmu sejfów.

Państwa członkowskie mogą przewidzieć dodatkowe wyłączenia dotyczące zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. 1)”.

IV. Powody, dla których Satversmes tiesa powziął wątpliwości co do wykładni dyrektywy 2006/112/WE

- 11 Od orzeczeń Satversmes tiesa nie przysługuje środek zaskarżenia, w związku z czym jeśli wykładnia prawa Unii ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, Satversmes tiesa powinien ustalić, czy właściwe przepisy prawa są wystarczająco jasne lub, w przypadku gdy właściwe przepisy nie są wystarczająco jasne, czy Trybunał wyjaśnił już te kwestie [...] [odesłanie do orzecznictwa krajowego].

W związku z tym Satversmes tiesa zbada dalej względy uzasadniające konieczność wydania postanowienia o wystąpieniu do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

- 12 Satversmes tiesa orzekł, że zgodnie z art. 68 konstytucji wraz z przystąpieniem Łotwy do Unii Europejskiej prawo Unii stało się integralną częścią porządku prawnego Łotwy. Artykuł 288 akapit trzeci Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej stanowi, że dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. W związku z tym przy przyjmowaniu przepisów dokonujących transpozycji wymogów dyrektyw Unii Europejskiej do prawa krajowego ustawodawca powinien uwzględnić ogólne zasady prawa i inne postanowienia konstytucji, a także zasady prawa Unii [...] [odesłanie do orzecznictwa krajowego].

Satversmes tiesa uznał, że opodatkowanie danej osoby zawsze wiąże się z ograniczeniem prawa własności ustanowionego w art. 105 konstytucji [...] [odesłanie do orzecznictwa krajowego]. Ze swej strony, oceniając, czy ograniczenie praw podstawowych nałożone przez sporny przepis w niniejszej sprawie jest zgodne z konstytucją, Satversmes tiesa musi również ustalić, czy, przyjmując ów przepis, ustawodawca przestrzegał prawa Unii [...] [odesłanie do orzecznictwa krajowego].

Sporny przepis stanowi, że najem rzeczy jest również uważany za świadczenie usług w rozumieniu ustawy o podatku od wartości dodanej. Użyte w tym przepisie pojęcie „najmu rzeczy” obejmuje najem nieruchomości. Innymi słowy najem nieruchomości stanowi również usługę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. To samo dotyczy sytuacji, w której grunt jest wynajmowany w ramach stosunku najmu przymusowego [...] [odesłanie do orzecznictwa krajowego]. Ustawa o podatku od wartości dodanej wraz ze spornym przepisem została przyjęta w celu wykonania w szczególności wymogów określonych w dyrektywie 2006/112/WE.

W konsekwencji, rozpoczynając badanie sprawy [...] co do istoty, Satversmes tiesa powinien również ocenić, czy przyjmując sporny przepis, ustawodawca przestrzegał wymogów określonych w dyrektywie 2006/112/WE. To znaczy, czy zgodnie ze wspomnianymi przepisami prawa Unii ustawodawca był uprawniony do przyjęcia przepisów, na mocy których najem gruntu w przypadku najmu przymusowego podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

- 13 Trybunał orzekł, że zgodnie z art. 135 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE dzierżawa lub najem nieruchomości jest zwolniony z podatku od wartości dodanej. Trybunał zdefiniował zawarte w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112/WE pojęcie „dzierżawy i wynajmu nieruchomości” jako udzielenie przez właściciela nieruchomości najemcy, za wynagrodzeniem i na uzgodniony czas, prawa do zajmowania tej nieruchomości na prawach właściciela oraz wykluczenia osób trzecich z korzystania z tego prawa (*zob. wyrok Trybunału z dnia 28 lutego 2019 r., Manuel, ECLI:EU:C:2019:160, C-278/18, pkt 18*).

Trybunał orzekł, że zwolnienie przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować zawężająco, ponieważ stanowi ono wyjątek od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek od wartości dodanej jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika. Jak wyjaśnił Trybunał, to zwolnienie z podatku od wartości dodanej wynika z faktu, że dzierżawa lub wynajem nieruchomości, choć stanowi działalność gospodarczą, jest zwykle działalnością stosunkowo bierną, niewytwarzającą znaczącej wartości dodanej (*zob. wyroki Trybunału: z dnia 16 grudnia 2010 r., C-270/09, MacDonald, ECLI:EU:C:2010:780, pkt 45; z dnia 2 lipca 2020 r., C-215/19, Veronsaajien, ECLI:EU:C:2020:518, pkt 38, 41*).

Trybunał orzekł również, że państwom członkowskim przysługuje szeroki zakres uznania przy określaniu transakcji, które powinny jednak podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej w drodze odstępstwa od zwolnienia z tego podatku, z którego korzystają dzierżawa i najem nieruchomości. W związku z tym do państw członkowskich, dokonujących transpozycji dyrektywy 2006/112/WE, należy ustanowienie kryteriów, które uznają one za właściwe dla rozróżnienia między transakcjami podlegającymi opodatkowaniu a transakcjami, które nie podlegają opodatkowaniu, w tym dzierżawą i najmem nieruchomości. Artykuł 135 ust. 2 dyrektywy 2006/112 przyznaje państwom członkowskim szeroki zakres uznania w zakresie wyłączenia ze zwolnienia niektórych świadczeń, takich jak dzierżawa lub najem nieruchomości (*zob. wyroki Trybunału: z dnia 16 grudnia 2010 r., McDonald, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, pkt 50; z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 31, 48*).

Chociaż zatem art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112/WE stanowi, że państwa członkowskie zwalniają z podatku od wartości dodanej dzierżawę i najem nieruchomości, ust. 2 tego artykułu przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do przyjęcia przepisów, na mocy których niektóre transakcje dzierżawy i najmu nieruchomości podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. W konsekwencji art. 135 dyrektywy 2006/112 mogłyby być interpretowane w ten sposób, że państwo członkowskie ma prawo, korzystając ze swojego uprawnienia dyskrejonalnego, przewidzieć, że najem gruntu w przypadku najmu przymusowego również podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

- 13.1. Jednakże w niniejszej sprawie należy uwzględnić okoliczność, że podatek od wartości dodanej jest nakładany od transakcji, która wykazuje jedynie względne podobieństwo do umownego stosunku najmu.

Artykuł 135 ust. 2 lit. a)-d) dyrektywy 2006/112/WE dotyczy transakcji dzierżawy i najmu nieruchomości, które państwo członkowskie jest zobowiązane opodatkować podatkiem od wartości dodanej. Jak wyjaśnił Trybunał, wspólną cechą tych transakcji jest fakt, że wiążą się one z bardziej aktywnym wykorzystaniem nieruchomości i uzasadniają w ten sposób opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej (zob. wyrok Trybunału z dnia 4 października 2001 r., *Goed Wonen*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, pkt 53). Podatek od wartości dodanej jest zwykle nakładany na działalność o charakterze przemysłowym lub handlowym. Wspomniane rodzaje działalności, w drodze odstępstwa od zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112/WE, są wymienione w art. 135 ust. 2 lit. a)-d) tego przepisu prawa Unii. Podobnie podatek od wartości dodanej jest nakładany na działalność, która wiąże się ze świadczeniem usługi, a nie zwykłym pasywnym pozostawieniem rzeczy do dyspozycji innej osobie (zob. wyrok Trybunału z dnia 18 listopada 2004 r., *État Belge*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, pkt 20). Działalność pasywna, taka jak dzierżawa lub najem nieruchomości, nawet jeśli jest to działalność gospodarcza, jest co do zasady zwolniona z podatku (zob. wyrok Trybunału z dnia 16 grudnia 2010 r., *MacDonald*, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, pkt 99).

Jak już wskazano w pkt 7 niniejszego postanowienia, najem gruntu w przypadku najmu przymusowego jest innym rodzajem stosunku najmu, który powstał w wyniku okoliczności historycznych, gdy grunt i znajdujące się na nim budynki stały się własnością różnych osób. Najem przymusowy został przyjęty jako rozwiązanie prawne służące osiągnięciu właściwej równowagi między różnymi prawami i uzasadnionymi interesami tych osób. Ów stosunek prawny – najem przymusowy – powstaje z mocy prawa i jest niezależny od woli właściciela gruntu i właściciela budynku. W konsekwencji najem gruntu w przypadku najmu przymusowego jest działalnością wyraźnie pasywną, ponieważ właściciel gruntu pozwala na korzystanie z niego właścicielowi budynku znajdującego się na tym gruncie jedynie z mocy ustawy. Taka pasywna działalność nie wytwarza wartości dodanej i w związku z tym nie mogłaby być opodatkowana podatkiem od wartości dodanej.

Z orzecznictwa Trybunału wynika zatem, że najem gruntu w przypadku najmu przymusowego, ze względu na swój wyraźnie pasywny charakter, mógłby zostać uznany za transakcję objętą zwolnieniem z podatku od wartości dodanej przewidzianym w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do najmu nieruchomości.

- 13.2. Ponadto Trybunał podkreślił, że chociaż zgodnie z art. 135 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE państwowemu członkowskiemu przysługuje szeroki margines uznania w zakresie zwolnienia z podatku lub opodatkowania dzierżawy lub najmu, z tego zakresu uznania należy korzystać z poszanowaniem celów i zasad dyrektywy

2006/112/WE, w szczególności zasady neutralności podatku od wartości dodanej (zob. wyrok Trybunału z dnia 12 stycznia 2006 r., *Turn*, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22, pkt 24).

Zasada neutralności podatku od wartości dodanej obejmuje również zasadę niezakłócania konkurencji. Zasada ta nie pozwala na objęcie na terytorium państwa członkowskiego podobnych usług, które są konkurencyjne wobec siebie, różnymi systemami podatku od wartości dodanej. Na terytorium każdego państwa członkowskiego towary i usługi podobne podlegają temu samemu podatkowi (zob. wyroki Trybunału: z dnia 3 maja 2001 r., *Komisja/Francja*, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, pkt 22; z dnia 19 grudnia 2019 r., *Segler*, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, pkt 36).

Zaskarżony przepis ma zastosowanie do wszystkich transakcji najmu gruntu, również wtedy, gdy najem gruntu następuje w przypadku współwłasności przymusowej. Innymi słowy, jeżeli właściciel działki gruntu jest wpisany do rejestru podatników dla celów podatku od wartości dodanej lub powinien być wpisany do tego rejestru zgodnie z ustawą o podatku od wartości dodanej, wówczas najem działki gruntu należy uznać za świadczenie usług podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Mimo iż najem przymusowy jest inną formą stosunku najmu, usługi te można by uznać za podobne z punktu widzenia najemcy: w obu przypadkach wynajmujący oddaje najemcy w najem działkę gruntu, której jest właścicielem, a najemca płaci wynajmującemu czynsz. Gdyby najem gruntu w przypadku najmu przymusowego nie podlegał opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, we wszystkich innych przypadkach, w których grunt jest wynajmowany, transakcja ta powinna być zwolniona z podatku od wartości dodanej. W przeciwnym razie zasada niezakłócania konkurencji mogłaby zostać naruszona, ponieważ podobne usługi podlegałyby różnym systemom podatku od wartości dodanej.

Można by zatem dojść do wniosku, że zasada neutralności podatku od wartości dodanej stoi na przeszkodzie temu, aby najem gruntu był zwolniony z podatku od wartości dodanej w przypadku najmu przymusowego, gdy we wszystkich innych przypadkach najem gruntu podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

14 W niniejszej sprawie wykładnia dyrektywy 2006/112/WE mogłaby zatem prowadzić do odmiennych wniosków:

1) korzystając z przysługujących mu uprawnień dyskrecjonalnych w zakresie określania transakcji dzierżawy i najmu, w odniesieniu do których należy jednak uiścić podatek od wartości dodanej, ustawodawca miał prawo przyjąć przepisy, zgodnie z którymi najem gruntu w przypadku najmu przymusowego podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

2) biorąc pod uwagę, że stosunek najmu między właścicielem gruntu a właścicielem budynku ma charakter przymusowy, a także fakt, że taki stosunek

prawny powstaje z mocy prawa i że najem gruntu jest ze swej natury działalnością wyraźnie pasywną, najem gruntu w przypadku najmu przymusowego powinien być zwolniony z podatku od wartości dodanej;

3) zgodnie z zasadą neutralności podatku od wartości dodanej ustawodawca nie miał prawa zwolnić z podatku od wartości dodanej najmu gruntu w przypadku najmu przymusowego, gdy we wszystkich innych przypadkach najem gruntu podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

Chociaż Trybunał wielokrotnie dokonywał wykładni art. 135 dyrektywy 2006/112/WE, w tym w odniesieniu do dzierżawy lub najmu nieruchomości, do chwili obecnej nie dokonano wykładni tego artykułu w odniesieniu do najmu gruntu w przypadku najmu przymusowego. Ponadto, jak wynika z orzecznictwa Trybunału przedstawionego powyżej w niniejszym postanowieniu, prawidłowość wykładni i stosowania art. 135 dyrektywy 2006/112/WE w stanie faktycznym i prawnym niniejszej sprawy nie jest na tyle oczywista, że nie pozostawia miejsca na żadne racjonalne wątpliwości co do tego, czy ustawodawca mógł przyjąć przepisy, na mocy których najem gruntu w przypadku najmu przymusowego podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

W związku z tym *Satversmes tiesa* uważa, że w niniejszej sprawie [...] istnieją okoliczności uzasadniające wystąpienie do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Na podstawie [...] art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [...] [odesłanie do krajowych przepisów proceduralnych] *Satversmes tiesa*

postanawia:

1. skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

1.1. Czy zwolnienie z podatku od wartości dodanej transakcji najmu nieruchomości przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. 1) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że ma ono zastosowanie do najmu gruntu w przypadku najmu przymusowego?

1.2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, to znaczy, że najem gruntu w przypadku najmu przymusowego jest zwolniony z podatku od wartości dodanej, to czy w sytuacji, gdy we wszystkich innych przypadkach najem gruntu podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, takie zwolnienie nie jest sprzeczne z jedną z zasad dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a mianowicie z zasadą neutralności podatku od wartości dodanej?

2. zawiesić postępowanie do czasu wydania orzeczenia przez Trybunał.

3. przekazać Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej odpis niniejszego postanowienia, skargi [...], odpowiedzi Saeima oraz dodatkowych uwag przedstawionych w niniejszej sprawie [...].

Od niniejszego postanowienia nie przysługuje środek odwoławczy.

[...] [podpisy]

DOKUMENT ROBOCZY