

**Дело C-453/23****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

19 юли 2023 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Полша)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

19 април 2023 г.

**Жалбоподател:**

E. sp. z o.o.

**Отвeтник:**

Prezydent Miasta Mielca

**Предмет на главното производство**

Касационна жалба до Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), подадена от E. sp. z o.o. срещу решението на Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszow (Областен административен съд Жешов, Полша) от 19 октомври 2021 г., постановено по жалба на E. sp. z o.o. срещу тълкувателно данъчно становище на разпоредби от данъчното законодателство в областта на данъка върху недвижимите имоти, издадено от кмета на град Мелец на 14 юни 2021 г.

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Тълкуване на член 107, параграф 1 и член 108, параграф 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз („ДФЕС“) във връзка с член 2 от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз. Преюдициално запитване съгласно член 267 ДФЕС.

## Преюдициални въпроси

1) Трябва ли с оглед на член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз (консолидиран текст: ОВ С 202, 2016 г., стр. 47) да се счита, че предоставянето от държава членка на данъчно облекчение за всички икономически оператори — като предвиденото в член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Закон от 12 януари 1991 г. за местните данъци и такси, Dz. U., 2019 г., позиция 1170, изменен) — изразяващо се в освобождаване от данък върху недвижимите имоти на поземлените имоти, сградите и съоръженията, които са част от железопътната инфраструктура по смисъла на правната уредба в областта на железопътния транспорт, и предоставяно на железопътните превозвачи, нарушава или заплашва да наруши конкуренцията?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, дължен ли е икономически оператор, който се е възползвал от освобождаване от данък въз основа на посочената национална разпоредба, въведена без да е спазена изискваната процедура — предвидена в член 108, параграф 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз (консолидиран текст: ОВ С 202, 2016 г., стр. 47) във връзка с член 2 от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (кодифициран текст) (текст от значение за ЕИП) (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9) — да плати невнесения данък ведно с лихвите?

## Цитирани разпоредби от правото на Съюза

Договор за функционирането на Европейския съюз: член 107, параграф 1, член 108, параграф 3, член 267;

Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз: член 2.

## Цитирани разпоредби от националното право

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Закон от 12 януари 1991 г. за местните данъци и такси, Dz. U., 2019 г., позиция 1170, изменен, наричан по-нататък „Законът за местните данъци и такси“): член 2, параграфи 1 и 2, член 4, параграф 1, член 7, параграф 1, буква а).

Съгласно член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси, посочен в първия преюдициален въпрос, от данък върху недвижимите имоти се освобождават поземлените имоти, сградите и съоръженията, които са част от железопътната инфраструктура по смисъла

на правната уредба на железопътния транспорт и са предоставени на железопътни оператори.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Закон от 30 април 2004 г. за производството по случаи, свързани с публична помощ) (Dz. U., 2023 г., позиция. 702): член 6, параграф 2.

### **Кратко представяне на фактите и производството**

- 1 Дружеството жалбоподател, което е данъчнозадължено лице по данъка върху недвижимите имоти за принадлежащите му инфраструктура и поземлените имоти под нея, отправя до Prezydent Miasta Mielca (кмет на град Меле, наричан по-нататък „тълкувателният орган“) искане за тълкувателно данъчно становище, което да бъде издадено в писмен вид. В искането си дружеството посочва, че в качеството си на субект, извършващ стопанска дейност, разполага върху притежаваните от него поземлени имоти със страничен коловоз и че част от железопътната инфраструктура на коловоза му принадлежи. Според него, считано от датата на предоставяне на коловоза на друг превозвач, който ще осъществява превози за негова сметка, то ще може да се ползва от освобождаване от данъка върху недвижимите имоти за целия кадастрален имот, върху който се намират части от железопътната инфраструктура, както и за придобивани в бъдеще имоти, върху които също ще бъдат частично изградени странични коловози (железопътна инфраструктура).
- 2 За да получи потвърждение на позицията си, дружеството поставя на тълкувателния орган следните въпроси: 1) Може ли да се приложи освобождаване от данък върху недвижимите имоти съгласно член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси по отношение на поземлените имоти и инфраструктурата, считано от момента на даване на съгласие за навлизане на страничен коловоз и издаване на съответното разрешение на лицензиран железопътен превозвач, което трябва да се осъществи през 2021 г.; 2) След придобиването на нови поземлени имоти ще може ли да се приложи освобождаването от данък върху недвижимите имоти въз основа на член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси за цялата площ на новите поземлени имоти?
- 3 Тълкувателният орган счита, че позицията на дружеството е неправилна. Според него, въпреки формалното спазване на условията за освобождаване, това право не може да бъде упражнено, тъй като нарушава правилата на Съюза в областта на публичните помощи. Всъщност законът за изменение, в резултат на който на икономическите оператори се предоставя публична помощ под формата на освобождаване от данък върху недвижимите имоти,

не е преминал процедурата по предварителен контрол от Европейската комисия.

- 4 Жалбоподателят оспорва по съдебен ред това тълкувателно данъчно становище пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Областен административен съд Жешов), който се явява първоинстанционният съд по спора.
- 5 Първоинстанционният съд отхвърля жалбата. Според него данъчно освобождаване, с което дадено дружество се освобождава от данъчна тежест в полза на бюджета на публичноправен субект (административно-териториална единица), отговаря на условията да бъде квалифицирано като публична помощ, поради което счита за необходимо да се определи дали националният законодател е спазил изискванията на членове 107 и 108 ДФЕС.
- 6 По-нататък първоинстанционният съд посочва, че Европейската комисия не е била уведомена, в рамките на процедурата по предварителна консултация, за Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Закон от 16 ноември 2016 г. за изменение на Закона за железопътния транспорт и на някои други закони). Това води до определени последици за държавата членка, произтичащи от ДФЕС и Регламент 2015/1589.
- 7 Освен това първоинстанционният съд приема, че становището на тълкувателния орган относно невъзможността дружеството да упражни правото си, произтичащо от член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси, има правно основание. При преценката на представеното бъдещо събитие тълкувателният орган е имал право да се позове пряко на нормите на Съюза — както на членове 107 и 108 ДФЕС, така и на член 3 от Регламент 2015/1589 — тъй като очертаната проблематика се отнася за нова селективна публична помощ, предоставена от държава членка на икономически оператор, а именно проблематика, компетентността за която е прехвърлена на Съюза, включваща въпроси, свързани със защитата на вътрешния пазар и конкурентоспособността на предприятията.
- 8 Жалбоподателят, който не е съгласен с мотивите на първоинстанционния съд, подава касационна жалба до запитващата юрисдикция.

#### **Основни доводи на страните в главното производство**

- 9 За разлика от тълкувателния орган жалбоподателят счита, че предвиденото в член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси освобождаване не отговаря на критериите за публична помощ и че за въвеждането му не е трябвало да бъде уведомявана Европейската комисия.

**Кратко изложение на мотивите за запитването**

- 10 По отношение на първия въпрос запитващата юрисдикция подчертава, че действащите до края на 2016 г. разпоредби от Закона за местните данъци и такси, ограничаващи прилагането на освобождаването до тесен кръг субекти (оператори на железопътни линии и собственици на няколко терминала за претоварване), са създали риск това освобождаване да бъде счетено за неправомерна публична помощ поради явната селективност при прилагането му. Освобождаването, предвидено в член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси, в редакцията, която е в сила от 1 януари 2017 г., не изглежда да представлява публична помощ.
- 11 Всъщност от 1 януари 2017 г. предвиденият в член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси обхват на освобождаването от данък е разширен. По-специално от данък върху недвижимите имоти са освободени пропуснатите в по-ранната редакция на закона странични коловози, включително представляващите т.нар. „частна инфраструктура“, а именно коловозите, които се намират в мини, фабрики или електроцентрали, които са движеща сила на целия железопътен товарен превоз. Освен това освобождаването е разширено и по отношение на сградите, които са част от железопътната инфраструктура, като обхватът на освобождаването на поземлените имоти е разширен (обхванати са кадастралните имоти, които са част от железопътната инфраструктура, а не само участъците от имотите, върху които се намират релсите, както в първоначалната редакция). От 1 януари 2017 г. за прилагането на освобождаване от данъци на железопътната инфраструктура обаче не е достатъчно да се притежават странични коловози върху собствен поземлен имот, а е необходимо до тях действително да бъде предоставен достъп на железопътен превозвач.
- 12 Така освобождаването, предвидено в член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси, от 1 януари 2017 г. се отнася до неограничен кръг адресати (всеки икономически оператор, който осъществява железопътен транспорт, може да се възползва от освобождаването). Следователно то не е насочено към конкретно определени икономически оператори, сектори или региони, нито към конкретни дейности, в резултат на което производството на някои стоки да бъде облагодетелствано. Въпреки това използваният в тази разпоредба критерий за притежаване на определен вид инфраструктура може да породни съмнения, тъй като на практика предполага, че икономическите оператори, извършващи стопанска дейност в едни и същи сектор (например мини, топлоелектрически централи, пивоварни), могат да се окажат в различно положение от гледна точка на носената данъчна тежест.
- 13 Запитващата юрисдикция добавя, че ако от механизма на въведеното освобождаване не произтича пряко разграничаване между положението на стопанските субекти и ако всеки икономически оператор има достъп до него, то по принцип не може да се счете за „селективно“. Всеки

икономически оператор (независимо от региона, отрасъла и други характеристики), който използва железопътен транспорт чрез притежаван страничен коловоз, има право на законоустановеното освобождаване от данък съгласно член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси. Невъзможността за квалифициране като „селективно“ на освобождаването от данък, предвидено в националното законодателство, изключва прилагането на условието за наличие на нарушение на конкуренцията и следователно разглеждането на това освобождаване като публична помощ по смисъла на член 107 ДФЕС.

- 14 От друга страна, остава съмнение за евентуална скрита селективност, свързана с използването на обективни на пръв поглед критерии за освобождаване. Става въпрос съответно за фактическа селективност, при която даден инструмент поставя в по-благоприятно положение определени предприятия или определени сектори, независимо от факта, че не е насочен само към тези предприятия (сектори).
- 15 Запитващата юрисдикция уточнява, че освобождаването, предвидено в член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси, е въведено по повод на широкообхватно изменение на Закона за железопътния транспорт, чрез който се прилага Директива 2012/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 21 ноември 2012 година за създаване на единно европейско железопътно пространство. Целта на Директива 2012/34/ЕС, както и на измененията в Закона за железопътния транспорт е развитието на железниците, по-специално чрез либерализиране на разпоредбите и мерки за стимулиране. Формата на освобождаването от данък върху недвижимите имоти за железопътен транспорт в сила от 1 януари 2017 г. може да се счита за разумна и съответстваща на стимулиращия ефект на данъка, тъй като така икономическите оператори се насърчават да използват безопасен железопътен транспорт с нулеви емисии.
- 16 Вторият въпрос се отнася до хипотеза, при която икономическият оператор се е възползвал от освобождаване по силата на разглежданата национална разпоредба, въведена без да се спази необходимата процедура, която е предвидена в член 108, параграф 3 ДФЕС, и понастоящем остава несигурно дали при условия като тези по спора, висящ пред националната юрисдикция, операторът е длъжен да внесе дължимия данък ведно с лихвите.
- 17 Разглежданият проблем придобива още по-голямо значение, тъй като за период от четири години от въвеждането на освобождаването нито данъчните органи, нито административните съдилища са оспорили прилагането му от страна на икономическите оператори. Това е породило убеждението, че възползването от освобождаване от данък е правомерно. От 2021 г., четири години след въвеждането на освобождаването, данъчните органи започват да отказват прилагането му, като се позовават на факта, че Полша не е уведомила за освобождаването Европейската комисия, както и на произтичащия от това риск от предоставяне на публична помощ. Поради



това делото повдига фундаментални въпроси. Съществуващото положение накърнява основните права на данъчнозадължените лица и пречатства правната сигурност и благоприятната икономическа среда. Още по-неприемливо би било в крайна сметка икономическите оператори да понесат финансови загуби за цялото това положение.

- 18 Следователно основният въпрос е дали данъчнозадължените лица могат да понесат отрицателни последици под формата на задължение за плащане на данъка ведно с лихвите, когато са действали в съответствие със закона. Ако се окаже, че за разглежданото освобождаване не е извършено уведомяване въпреки наличието на такова задължение, трябва ли те да са икономически задължени да възстановят неправомерно предоставената помощ и следователно да платят данъка ведно с лихвите, или подобно задължение се изключва по силата на принципа на оправданите правни очаквания?
- 19 Поради това значението на евентуалното решение на Съда на ЕС може да бъде много широко и да засегне качеството на данъчното право, подходящите практики на държавните органи и отговорността за техните действия или бездействия. Въпреки че Съдът на ЕС многократно се е произнасял по публични помощи, в неговата съдебна практика все още не е обхванат данъкът върху недвижимите имоти в посочената във въпроса област.
- 20 Съмненията на запитващата юрисдикция се отнасят до това дали въвеждането в полския правен ред на разглежданото освобождаване може да доведе до неравновесие на пазара на Съюза по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, включително чрез потенциално селективния характер на това освобождаване. Делото, с което е сезирана запитващата юрисдикция, се отнася до освобождаването от данък върху недвижимите имоти, поради което възниква въпросът дали той представлява предоставена от държава членка публична помощ, която трябва да бъде одобрена от Европейската комисия, или представлява обикновено освобождаване с обективен характер, което не попада в обхвата на понятието „публична помощ“. Според него освобождаването е законосъобразно и е в съответствие с правната уредба на Съюза, но възниква въпросът дали то може да се приложи при неизпълнение на задължението за уведомяване.
- 21 Запитващата юрисдикция подчертава, че тълкуването на понятието „държавна помощ“ може да породи тълкувателни съмнения поради липсата на определение за него в правото на Съюза. Определението на Съда на ЕС за държавна помощ, основано на тълкуването на член 107, параграф 1 ДФЕС, е широко и обхваща широк кръг от мерки за подкрепа на предприятията от държавата. В практиката на Съда на ЕС се разграничават четири критерия, които позволяват дадена помощ (мярка за помощ) да се счита за несъвместима с вътрешния пазар. Помощта трябва кумулативно да отговаря на следните условия: 1) да се осъществява чрез намеса на държавата или посредством ресурси на държавата; 2) да представлява икономическо

предимство за икономическия оператор; 3) да бъде селективна; 4) да засяга търговията между държавите членки и да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията. Според запитващата юрисдикция последните две условия пораждат съмнения.

- 22 Тя посочва, че в хипотезата на новото изменение на член 7 от Закона за местните данъци и такси от 17 ноември 2021 г., състоящо се в обхващане от данъчно облекчение на терминалите за железопътен товарен превоз, полският законодател е приел, че съществува риск от предоставяне на публична помощ, поради което се изисква уведомяване на Европейската комисия. В това отношение запитващата юрисдикция обаче подчертава, че посоченото изменение е предназначено за конкретни субекти. Тя добавя, че в полската икономическа действителност съществуват толкова много икономически оператори (както частни, така и публични) — собственици на имоти, върху които е разположена железопътна инфраструктура, че обхващането на тази инфраструктура от данъчното облекчение може да опровергае тезата за селективния характер на въведеното през 2017 г. данъчно освобождаване. Поради това запитващата юрисдикция си задава въпроса дали обхващането на железопътната инфраструктура от освобождаването от данък предполага секторна помощ, предоставяна на икономически оператори, собственици на недвижими имоти, върху които е разположена такава инфраструктура.
- 23 Запитващата юрисдикция стига до заключението, че са налице сериозни съмнения относно потенциалното въздействие на разглежданото освобождаване върху конкуренцията, като се има предвид по-специално възможността при това освобождаване да се проявят характеристики, свързани със селективност (скрита селективност). В този контекст е от съществено значение да се определи дали, дори при вероятност за наличие на помощта, посочена в член 107, параграф 1 ДФЕС, е трябвало да бъде извършено уведомяване за проекта на законодателно изменение, и дали липсата на такова уведомяване води в съответствие с член 108, параграф 3 ДФЕС до невъзможност за отпускане на помощ. Следователно е необходимо да се определи дали въпреки факта, че разпоредбата на член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от Закона за местните данъци и такси, в действащата редакция през периода 2017—2021 г., е влязла в националния правен ред, при липса на нотифициране тя би могла да бъде основание икономическите оператори да придобият право на освобождаване.