

Predmet C-453/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

19. srpnja 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

19. travnja 2023.

Žalitelj:

E. sp. z o.o.

Druga stranka u žalbenom postupku:

Prezydent Miasta Mielca

Predmet glavnog postupka

Žalba u kasacijskom postupku pred Nacelnim Sądom Administracyjnim (Visoki upravni sud, Poljska) koju je podnijelo društvo E. sp. z o.o. protiv presude Wojewódzkiego Sąda Administracyjnego w Rzeszowie (Vojvodski upravni sud u Rzeszówu, Poljska) od 19. listopada 2021. donesene u predmetu povodom žalbe društva E. sp. z o.o. protiv prethodnog poreznog mišljenja koje se odnosi na porez na nekretnine koje je donio Prezydent Miasta Mielca (gradonačelnik grada Mielce, Poljska) 14. lipnja 2021.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje članka 107. stavka 1. i članka 108. stavka 3. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (u daljnjem tekstu: UFEU) u vezi s člankom 2. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije. Zahtjev je upućen na temelju članka 267. UFEU-a.

Prethodna pitanja

1. Narušava li ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje, s obzirom na članak 107. stavak 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija: SL 2016., C 202, str. 47.) porezna olakšica kao što je ona iz članka 7. stavka 1. točke 1. podtočke (a) Ustawe z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Zakon od 12. siječnja 1991. o lokalnim porezima i davanjima) (Dz.U. iz 2019., poz. 1170., kako je izmijenjen), koju država članica dodjeljuje svim poduzetnicima, a koja se sastoji od oslobađanja od poreza na nekretnine zemljišta, zgrada i građevina koje čine dio željezničke infrastrukture - u smislu odredbi o željezničkom prijevozu - stavljene na raspolaganje željezničkim prijevoznicima?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, je li poduzetnik koji je koristio oslobođenje od poreza na temelju navedene nacionalne odredbe koja je uvedena bez poštovanja postupka propisanog člankom 108. stavkom 3. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija: SL 2016., C 202, str. 47.) u vezi s člankom 2. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (kodificirani tekst) (Tekst značajan za EGP) (SL 2015., L 248, str. 9. i ispravak SL 2017., L 186., str. 17.) dužan platiti dugovani porez uvećan za kamate?

Navedene odredbe prava Unije

Ugovor o funkcioniranju Europske unije: članak 107. stavak 1., članak 108. stavak 3., članak 267.;

Uredba Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije: članak 2.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Zakon od 12. siječnja 1991. o lokalnim porezima i davanjima) (Dz.U. iz 2019., poz. 1170., kako je izmijenjen; u daljnjem tekstu: Zakon o lokalnim porezima i davanjima): članak 2. stavci 1. i 2., članak 4. stavak 1., članak 7. stavak 1. točka 1. podtočka (a);

U skladu s člankom 7. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima navedenom u prvom prethodnom pitanju, od poreza na nekretnine oslobađaju se zemljišta, zgrade i građevine koje čine dio željezničke infrastrukture u smislu odredbi o željezničkom prijevozu koja se stavlja na raspolaganje željezničkim prijevoznicima.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Zakon od 30. travnja 2004. o postupku u predmetima o državnim potporama (Dz.U. iz 2023 r. poz. 702.): članak 6. stavak 2.

Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Društvo žalitelj, koje je porezni obveznik poreza na nekretnine u pogledu infrastrukture i zemljišta ispod nje koji mu pripadaju, podnijelo je gradonačelniku grada Mielce (u daljnjem tekstu: porezno tijelo) zahtjev za prethodno porezno mišljenje. U zahtjevu je navelo da kao subjekt koji obavlja gospodarsku djelatnost na zemljištima u njegovu vlasništvu ima kolosijek, a pripada mu dio infrastrukture kolosijeka. Prema njegovu mišljenju, od trenutka kada kolosijek stavi na raspolaganje drugom prijevozniku koji će za njega obavljati prijevoz moći će koristiti oslobođenje od poreza na nekretnine za cijelu katastarsku česticu na kojoj se nalaze elementi željezničke infrastrukture, kao i za čestice koje će steći u budućnosti, na kojima će se također dijelom izgraditi kolosijek (željeznička infrastruktura).
- 2 Kako bi potvrdilo svoje stajalište, to je društvo poreznom tijelu postavilo sljedeća pitanja: 1. Može li primijeniti oslobođenje od poreza na nekretnine na temelju članka 7. stavka 1. točke 1. podtočke (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima za zemljišta i infrastrukturu s početkom od trenutka izdavanja odobrenja za ulazak na kolosijek i dodjele odgovarajućeg odobrenja licenciranom željezničkom prijevozniku, što bi se trebalo dogoditi 2021.?, 2. Hoće li nakon stjecanja novih zemljišta moći primjenjivati oslobođenje od poreza na nekretnine na temelju članka 7. stavka 1. točke 1. podtočke (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima u odnosu na cijelu površinu novih zemljišta?
- 3 Porezno tijelo utvrdilo je da je stajalište tog društva pogrešno. Prema njegovu mišljenju, iako formalno ispunjava uvjete za oslobođenje, to pravo ne može ostvariti jer povređuje odredbe Unije o državnim potporama. Naime, u pogledu izmijenjenog zakona na temelju kojeg je poduzetnicima dodijeljena državna potpora u obliku oslobođenja od poreza na nekretnine nije proveden postupak prethodne kontrole Europske komisije.
- 4 Žalitelj je tada protiv tog poreznog mišljenja podnio tužbu Wojewódzkom Sądu Administracyjnom w Rzeszowie (Vojvodski upravni sud u Rzeszówu), koji je prvostupanjski sud.
- 5 Prvostupanjski sud odbio je tužbu. Taj je sud utvrdio da oslobođenje od poreza kojim se društvo oslobađa od fiskalnog tereta u korist proračuna javnog subjekta (jedinice lokalne samouprave) ispunjava uvjete za to da ga se smatra državnom potporom te je stoga istaknuo da treba utvrditi je li nacionalni zakonodavac ispunio zahtjeve utvrđene odredbama članka 107. i 108. UFEU-a.
- 6 Nadalje, prvostupanjski sud utvrdio je da Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Zakon od

16. studenoga 2016. o izmjeni Zakona o željezničkom prijevozu i određenih drugih zakona) nije prijavljen Europskoj komisiji radi postupka prethodnog savjetovanja. To za državu članicu ima određene posljedice koje proizlaze iz UFEU-a i Uredbe 2015/1589.

- 7 Osim toga, prvostupanjski sud smatrao je da je stajalište poreznog tijela o tome da društvo ne može ostvariti pravo koje proizlazi iz članka 7. stavka 1. točke 1. podtočke (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima zakonski utemeljeno. Porezno tijelo stoga je prilikom ocjene navedenog budućeg događaja bilo ovlašteno izravno se pozvati na odredbe Unije, odnosno na članke 107. i 108. UFEU-a, kao i na članak 3. Uredbe 2015/1589, s obzirom na to da se identificirano područje odnosi na pitanje selektivne nove javne potpore koju je država članica dodijelila poduzetniku, odnosno područje preneseno u nadležnost Unije u okviru pitanja povezanih sa zaštitom unutarnjeg tržišta i konkurentnosti poduzeća.
- 8 Žalitelj koji se nije složio s rasuđivanjem prvostupanjskog suda podnio je žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 9 Žalitelj, za razliku od poreznog tijela, smatra da oslobođenje predviđeno člankom 7. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima ne ispunjava kriterije državne potpore te da o njegovu uvođenju nije trebalo obavijestiti Europsku komisiju.

Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 10 Kad je riječ o prvom prethodnom pitanju, sud koji je uputio zahtjev ističe da su odredbe Zakona o lokalnim porezima i davanjima koje su bile na snazi do kraja 2016. i kojima se primjena oslobođenja ograničavala na uzak krug subjekata (željezničke prijevoznike i vlasnike nekoliko terminala za pretovar) dovele do opasnosti da se to oslobođenje smatra nedopuštenom državnom potporom zbog otvorene selektivnosti u njegovoj primjeni. Čini se da oslobođenje predviđeno člankom 7. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima, u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2017., ne predstavlja državnu potporu.
- 11 Naime, od 1. siječnja 2017. prošireno je područje primjene poreznog oslobođenja predviđenog člankom 7. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima. Konkretno, od poreza na nekretnine oslobođeni su kolosijeci koji su izostavljeni u ranijoj verziji odredbi, uključujući one koji predstavljaju takozvanu privatnu infrastrukturu, odnosno oni koji se nalaze u rudnicima, proizvodnim pogonima ili elektranama i predstavljaju pokretačku snagu cjelokupnog željezničkog teretnog prometa. Osim toga, oslobođenjem su obuhvaćene i zgrade koje su dio željezničke infrastrukture te je područje primjene

oslobođenja prošireno na zemljišta (njime su obuhvaćene katastarske čestice koje su dio željezničke infrastrukture, a ne isključivo dijelovi zemljišta na kojima se nalaze kolosijeci, kao što je to bio slučaj u ranijoj verziji odredbi). Međutim, od 1. siječnja 2017. za primjenu poreznog oslobođenja nije dovoljna samo činjenica da se posjeduje kolosijek na vlastitom zemljištu, on mora stvarno biti stavljen na raspolaganje željezničkom prijevozniku.

- 12 Stoga se oslobođenje predviđeno člankom 7. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima od 1. siječnja 2017. odnosi na neograničeni krug subjekata (oslobođenje može koristiti svaki poduzetnik koji koristi željeznički prijevoz). Slijedom toga, oslobođenje nije namijenjeno konkretno individualiziranim poduzetnicima, sektorima ili regijama, niti konkretnoj djelatnosti, što bi dovelo do stavljanja proizvodnje određene robe u povoljniji položaj. Međutim, kriterij posjedovanja određene vrste infrastrukture koji se koristi u toj odredbi može dovesti do dvojbi, što u praksi dovodi do toga da poduzetnici koji obavljaju gospodarsku djelatnost u istim sektorima (primjerice rudnici, termoelektrane, pivovare) mogu biti u različitim položajima u pogledu njihovih poreznih opterećenja.
- 13 Sud koji je uputio zahtjev dodaje da različiti položaj gospodarskih subjekata ne proizlazi izravno iz mehanizma oslobođenja koje se uvodi, a svaki poduzetnik može mu pristupiti, tako da mu se načelno ne može pripisati selektivnost. Svaki poduzetnik (neovisno o regiji, sektoru i drugim obilježjima) koji koristi željeznički prijevoz korištenjem vlastitog kolosijeka ima pravo na zakonsko porezno oslobođenje iz članka 7. stavka 1. točke 1. podtočke (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima. Nemogućnost da se poreznom oslobođenju predviđenom nacionalnim zakonom pripiše obilježje selektivnosti isključuje pojavu uvjeta narušavanja tržišnog natjecanja, a stoga i smatranje tog oslobođenja državnom potporom u smislu članka 107. UFEU-a.
- 14 Međutim, s druge se strane javlja dvojba u pogledu eventualne prikrivene selektivnosti povezane s korištenjem na prvi pogled objektivnih kriterija oslobođenja. Stoga je riječ o stvarnoj selektivnosti pri kojoj određeni instrument dovodi do stavljanja određenih poduzetnika ili sektora u povoljniji položaj neovisno o tome je li namijenjen samo tim poduzetnicima (sektorima).
- 15 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je oslobođenje predviđeno člankom 7. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima uvedeno u okviru opsežne izmjene Zakona o željezničkom prijevozu koja je predstavljala prenošenje Direktive 2012/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 21. studenoga 2012. o uspostavi jedinstvenog Europskog željezničkog prostora. Cilj Direktive 2012/34/EU, kao i izmjene Zakona o željezničkom prijevozu jest razvoj željeznica koji se, među ostalim, postiže liberalizacijom propisa i poticajnim aktivnostima. Oblik željezničkog oslobođenja koji je na snazi od 1. siječnja 2017. može se smatrati razumnim i u skladu sa stimulativnom funkcijom poreza, čime se potiče poduzetnike na korištenje sigurnog željezničkog prijevoza s nultom stopom emisija.

- 16 Drugo pitanje odnosi se na situaciju u kojoj je poduzetnik iskoristio oslobođenje od poreza na temelju navedene nacionalne odredbe koja je uvedena bez poštovanja postupka propisanog člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, a sada je neizvjesno je li, u okolnostima poput onih u sporu koji se vodi pred nacionalnim sudom, dužan platiti dugovani porez uvećan za kamate.
- 17 Problem koji se ovdje ispituje od velike je važnosti jer tijekom četiri godine od uvođenja oslobođenja ni porezna tijela ni upravni sudovi nisu doveli u pitanje to što ga poduzetnici koriste. Do toga je dovelo uvjerenje da je korištenje poreznog oslobođenja pravilno. Od 2021., nakon četiri godine od uvođenja oslobođenja, porezna tijela počela su odbijati njegovu primjenu pri čemu su se pozvale na to da Poljska nije obavijestila Europsku komisiju o oslobođenju i na s time povezanu opasnost od toga da se dodjeljuje državna potpora. Stoga se predmet odnosi na temeljna pitanja. Takva situacija povređuje temeljna prava poreznih obveznika i u suprotnosti je s pravnom sigurnošću i povoljnim gospodarskim okruženjem. Bilo bi još i gore kada bi se pokazalo da bi u konačnici poduzetnici trebali snositi financijski trošak cijele te situacije.
- 18 Stoga je ključno pitanje mogu li poduzetnici snositi negativne posljedice u obliku plaćanja poreza uvećanog za kamate u situaciji u kojoj su postupali s povjerenjem u postojeće pravo. Ako se pokaže da oslobođenje koje se ispituje nije prijavljeno unatoč toj obvezi, treba li se od njih u ekonomskom smislu zahtijevati da vrate nezakonito dodijeljenu potporu, odnosno da plate porez uvećan za kamate ili je ta obveza isključena na temelju načela legitimnih očekivanja?
- 19 Važnost eventualne presude Suda Europske unije stoga može biti vrlo široka i odnositi se na kvalitetu poreznog prava, prihvatljivu praksu državnih tijela i odgovornost za njihovo postupanje ili propuste. Iako je Sud često odlučivao o državnim potporama, njegova sudska praksa dosad nije obuhvaćala porez na nekretnine u opsegu navedenom u prethodnom pitanju.
- 20 Dvojbe suda koji je uputio zahtjev odnose se na to može li uvođenje navedenog oslobođenja u poljski pravni poredak dovesti do narušavanja ravnoteže na tržištu Unije u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, uključujući eventualno selektivnu prirodu tog oslobođenja. Postupak koji se vodi pred sudom koji je uputio zahtjev odnosi se na oslobođenje od poreza na nekretnine te se može razmotriti predstavlja li ono vrstu državne potpore koju dodjeljuje država članica i koju treba prihvatiti Europska komisija ili predstavlja uobičajeno oslobođenje materijalne prirode koje nije obuhvaćeno pojmom državne potpore. Prema njegovu mišljenju, oslobođenje je zakonito i u skladu s propisima Unije, ali postavlja se pitanje može li ga se primjenjivati s obzirom na neispunjenje obveze prijavljivanja.
- 21 Sud koji je uputio zahtjev ističe da tumačenje pojma „državna potpora” može dovesti do dvojbi u pogledu njegova tumačenja jer u pravu Unije ne postoji njegova definicija. Definicija državne potpore koju je utvrdio Sud i koja se temelji na tumačenju članka 107. stavka 1. UFEU-a široka je i uključuje širok spektar mjera državnih potpora poduzećima. U sudskoj praksi Suda Europske unije

postoje četiri kriterija za proglašavanje te potpore (pomoćne mjere) nespojivom s unutarnjim tržištem. Potpora mora kumulativno ispunjavati sljedeće uvjete: 1. mora se dodjeljivati u okviru državne intervencije ili putem državnih sredstava; 2. mora predstavljati ekonomsku korist za poduzetnika; 3. mora biti selektivna; 4. mora utjecati na trgovinu među državama članicama te narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, do dvojbi u ovom predmetu dovodi postojanje dvaju potonjih uvjeta.

- 22 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je, sljedećom izmjenom članka 7. Zakona o lokalnim porezima i davanjima 17. studenoga 2021. koja se sastoji od obuhvaćanja poreznom olakšicom željezničkih robnih terminala, poljski zakonodavac priznao da postoji opasnost da je riječ o državnoj potpori, što zahtijeva prijavljivanje Europskoj komisiji. Međutim, sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu ističe da je ta izmjena namijenjena konkretnim subjektima. Dodaje da u poljskoj gospodarskoj situaciji postoji tako puno poduzetnika (privatnih i javnih) koji su vlasnici područja na kojima se nalazi željeznička infrastruktura da obuhvaćanje te infrastrukture poreznom olakšicom može osporiti tezu o selektivnoj prirodi poreznog oslobođenja uvedenog 2017. Stoga pita predstavlja li obuhvaćanje željezničke infrastrukture poreznim oslobođenjem sektorsku potporu dodijeljenu poduzetnicima koji su vlasnici nekretnina na kojima se nalazi ta infrastruktura.
- 23 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev navodi da postoje dalekosežne dvojbe u pogledu mogućeg utjecaja navedenog oslobođenja na tržišno natjecanje, osobito s obzirom na mogućnost da to oslobođenje pokazuje obilježja selektivnosti (prikrivene selektivnosti). U tim je okolnostima ključno utvrditi je li i u slučaju vjerojatnosti da je riječ o potpori iz članka 107. stavka 1. UFEU-a trebalo prijaviti prijedlog zakonodavnih izmjena te dovodi li neprijavlivanje, u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, do nemogućnosti dodjele potpore. Slijedom toga, treba utvrditi je li odredba članka 7. stavka 1. točke 1. podtočke (a) Zakona o lokalnim porezima i davanjima u verziji koja je bila na snazi od 2017. do 2021., iako je uvedena u nacionalni pravni poredak, mogla unatoč neprijavlivanju predstavljati osnovu za to da poduzetnici stječu pravo na oslobođenje.