

**Cauza C-453/23****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

19 iulie 2023

**Instanța de trimitere:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

**Data deciziei de trimitere:**

19 aprilie 2023

**Recurentă:**

E. sp. z o.o.

**Intimată:**

Prezydent Miasta Mielca

**Obiectul procedurii principale**

Recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) introdus de E. sp. z o.o. împotriva hotărârii Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Rzeszów, Polonia) din 19 octombrie 2021, pronunțate într-o cauză inițiată prin acțiunea formulată de E. sp. z o.o. împotriva soluției fiscale anticipate privind impozitul pe bunuri imobile emise de Prezydent Miasta Mielca (Președintele orașului Mielec, Polonia) la 14 iunie 2021.

**Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară**

Interpretarea articolului 107 alineatul (1) și a articolului 108 alineatul (3) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (denumit în continuare TFUE) coroborate cu articolul 2 din Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 TFUE. Întrebările preliminare sunt adresate în temeiul articolului 267 TFUE.

## Întrebările preliminare

1) În lumina articolului 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (versiunea consolidată: JO 2016, C 202, p. 47), denaturează sau amenință să denatureze concurența acordarea de către un stat membru, în favoarea tuturor întreprinderilor, a unui avantaj fiscal precum cel care decurge din articolul 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Legea din 12 ianuarie 1991 privind impozitele și taxele locale) (Dz.U. din 2019, poziția nr. 1170, cu modificările ulterioare), care constă în scutirea de la plata impozitului pe bunuri imobile a terenurilor, a clădirilor și a construcțiilor care fac parte din infrastructura feroviară, în sensul reglementărilor privind transportul feroviar, care este pusă la dispoziția transportatorilor feroviari?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, o întreprindere care a beneficiat de o scutire de impozit în temeiul dispoziției naționale menționate mai sus, instituite fără a urma procedura obligatorie prevăzută la articolul 108 alineatul (3) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (versiune consolidată: JO 2016, C 202, p. 47) coroborat cu articolul 2 din Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (text codificat) (Text cu relevanță pentru SEE, JO 2015, L 248, p. 9), este obligată să plătească impozitul restant împreună cu dobânzile aferente?

### Dispoziții de drept al Uniunii invocate

Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene: articolul 107 alineatul (1), articolul 108 alineatul (3) și articolul 267.

Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 TFUE: articolul 2.

### Dispoziții naționale invocate

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Legea din 12 ianuarie 1991 privind impozitele și taxele locale) (Dz.U. din 2019, poziția 1170 cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind impozitele și taxele locale”): articolul 2 alineatele 1 și 2, articolul 4 alineatul 1 și articolul 7 alineatul 1 punctul 1 litera a);

În temeiul articolului 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozitele și taxele locale menționat la prima întrebare, sunt scutite de impozitul pe bunuri imobile terenurile, clădirile și construcțiile care fac parte din infrastructura feroviară, în sensul reglementărilor privind transportul feroviar, care este pusă la dispoziția transportatorilor feroviari.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Legea din 30 aprilie 2004 privind procedura în materia ajutoarelor de stat) (Dz.U. din 2023, poziția 702): articolul 6 alineatul 2.

### **Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale**

- 1 Societatea recurentă, supusă impozitului pe bunuri imobile pentru infrastructura sa și terenul aferent, a depus o cerere de soluție fiscală anticipată scrisă adresată Președintelui orașului Mielec (denumit în continuare „autoritatea de interpretare”). În cererea formulată, aceasta a declarat că, în calitate de entitate care desfășoară o activitate economică, pe terenuri deținute de ea posedă o cale de serviciu feroviară, iar o parte din infrastructura căii de serviciu îi aparține. În opinia sa, din momentul în care calea de serviciu feroviară este pusă la dispoziția unui alt transportator, care va realiza transporturile în folosul ei, ea va putea beneficia de scutirea de impozitul pe bunuri imobile pentru întreaga parcelă cadastrală, pe care sunt amplasate elementele de infrastructură feroviară, precum și pentru parcelele achiziționate în viitor, pe care, de asemenea, parțial va fi amplasată o cale de serviciu (infrastructură feroviară).
- 2 Pentru a obține o confirmare a tezei sale, această societate a adresat următoarele întrebări autorității de interpretare: 1) scutirea de impozitul pe bunuri imobile în temeiul articolului 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozitele și taxele locale poate fi aplicată pentru teren și infrastructura aferentă din momentul în care se eliberează autorizația de acces la calea de serviciu și se acordă autorizația corespunzătoare transportatorului feroviar titular al unei licențe, ceea ce urma să se întâmple în anul 2021; 2) după achiziționarea de terenuri noi, scutirea de impozitul pe bunuri imobile în temeiul articolului 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozitele și taxele locale va putea fi aplicată la întreaga suprafață a terenurilor noi?
- 3 Autoritatea de interpretare a considerat că teza acestei societăți era incorectă. În opinia sa, în pofida îndeplinirii formale a condițiilor de scutire, acest drept nu poate fi exercitat, deoarece încalcă normele Uniunii privind ajutoarele de stat. Legea de modificare, care a avut ca efect acordarea ajutorului de stat sub forma unei scutiri de impozitul pe bunuri imobile în favoarea întreprinderilor nu a fost supusă procedurii de control prealabil al Comisiei Europene.
- 4 Recurenta a contestat ulterior această soluție fiscală anticipată la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Rzeszów), instanța de prim grad de jurisdicție.
- 5 Instanța de prim grad a respins acțiunea. Această instanță a reținut că scutirea de impozit, care dispensează societatea de o sarcină fiscală în beneficiul bugetului unei entități publice (unei colectivități teritoriale), îndeplinește condițiile pentru a fi considerată ajutor de stat și, prin urmare, a declarat că este necesar să se stabilească dacă legiuitorul național a respectat cerințele prevăzute la articolele 107 și 108 TFUE.

- 6 În continuare, instanța de prim grad a declarat că Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Legea din 16 noiembrie 2016 de modificare a Legii privind transportul feroviar și a altor legi) nu a fost notificată Comisiei Europene în vederea procedurii de consultare prealabilă. Acest fapt are anumite consecințe pentru statul membru care decurge din TFUE și din Regulamentul 2015/1589.
- 7 Instanța de prim grad a susținut de asemenea că poziția autorității de interpretare cu privire la imposibilitatea societății de a-și exercita dreptul care decurge din articolului 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozitele și taxele locale are un temei juridic. Autoritatea de interpretare, în cadrul aprecierii evenimentului viitor prezentat, era îndreptățită, prin urmare, să invoce direct normele Uniunii, atât articolele 107 și 108 TFUE, cât și articolul 3 din Regulamentul 2015/1589, întrucât domeniul identificat se referă la problema unui nou ajutor de stat selectiv acordat unei întreprinderi de un stat membru, și anume un domeniu de competență Uniunii în cadrul chestiunilor referitoare la protecția pieței interne și la concurența între întreprinderi.
- 8 Recurenta, care nu a fost de acord cu raționamentul instanței de prim grad, a formulat recurs în fața instanței de trimitere.

#### **Argumentele esențiale ale părților din procedura principală**

- 9 Recurenta – spre deosebire de autoritatea de interpretare – consideră că scutirea prevăzută la articolul 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozitele și taxele locale nu îndeplinește criteriile privind ajutoarele de stat și că punerea sa în aplicare nu trebuia notificată Comisiei Europene.

#### **Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare**

- 10 În ceea ce privește prima întrebare, instanța de trimitere subliniază că dispozițiile Legii privind impozitele și taxele locale în vigoare până la sfârșitul anului 2016, care limitau aplicarea scutirii la un grup restrâns de entități (operatorii liniilor de cale ferată și proprietarii câtorva terminale de transbordare), prezentau riscul ca această scutire să fie considerată ajutor de stat ilegal ca urmare a selectivității evidente în aplicarea sa. Scutirea prevăzută la articolul 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozitele și taxele locale, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2017, nu pare să constituie un ajutor de stat.
- 11 Începând cu 1 ianuarie 2017, domeniul de aplicare al scutirii de impozit prevăzute la articolul 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozitele și taxele locale a fost extins. În special, au fost scutite de impozitul pe bunuri imobile căile de serviciu feroviare, omise în formularea anterioară a legislației, inclusiv cele care constituie așa-numita infrastructură privată, și anume cele situate în mine, instalații de producție sau centrale electrice, care constituie forța motrice a întregului trafic feroviar de mărfuri. În plus, scutirea a fost extinsă la clădirile care

fac parte din infrastructura feroviară, iar domeniul de aplicare al scutirii referitoare la terenuri a fost extins (au fost incluse parcelele cadastrale care fac parte din infrastructura feroviară, iar nu doar părțile de teren ocupate de șine, cum era cazul în formularea anterioară a legislației). De la 1 ianuarie 2017, pentru aplicarea scutirii de impozit la infrastructura feroviară nu este suficientă, însă, simpla deținere a unei căi de serviciu pe terenurile proprii; este necesară de asemenea punerea sa efectivă la dispoziția unui transportator feroviar.

- 12 Astfel, scutirea prevăzută la articolul 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozite și taxe locale se aplică, începând cu 1 ianuarie 2017, unui cerc nelimitat de destinatari (orice întreprindere care utilizează transportul feroviar poate beneficia de scutire). Prin urmare, aceasta nu vizează întreprinderi, sectoare sau regiuni individualizate, nici activități specifice, ceea ce ar conduce la favorizarea producerii anumitor bunuri. Criteriul deținerii unui anumit tip de infrastructură utilizat în această dispoziție poate suscita însă îndoieli, ceea ce, în practică, are drept consecință faptul că întreprinderile care își desfășoară activitatea economică în aceleași sectoare (de exemplu mine, centrale termice, fabrici de bere) se pot afla în situații diferite în ceea ce privește sarcina lor fiscală.
- 13 Instanța de trimitere adaugă că, în cazul în care diferențierea situației entităților economice nu rezultă în mod direct din mecanismul scutirii instituite, iar accesul la aceasta este disponibil oricărei întreprinderi, scutirii menționate nu i se poate atribui, în principiu, un caracter selectiv. Orice întreprindere (indiferent de regiune, domeniu de activitate și alte caracteristici) care utilizează transportul feroviar folosind calea de serviciu feroviară deținută are dreptul la o scutire legală de impozit în temeiul articolului 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozitele și taxele locale. Imposibilitatea de a atribui un caracter selectiv scutirii de impozit prevăzute de legea națională exclude îndeplinirea condiției privind denaturarea concurenței și, în consecință, calificarea unei astfel de scutiri drept ajutor de stat în sensul articolului 107 TFUE.
- 14 Pe de altă parte, există însă îndoieli cu privire la posibila selectivitate ascunsă, legată de utilizarea unor criterii de scutire aparent obiective. Este vorba, prin urmare, despre o selectivitate de fapt, prin care un anumit instrument are drept efect favorizarea anumitor întreprinderi sau sectoare, indiferent de faptul că nu se adresează numai acestor întreprinderi (sectoare).
- 15 Instanța de trimitere precizează că scutirea prevăzută la articolul 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozitele și taxele locale a fost introdusă cu ocazia unei modificări ample a Legii privind transportul feroviar, care, la rândul său, a transpus Directiva 2012/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 21 noiembrie 2012 privind instituirea spațiului feroviar unic european. Scopul atât al Directivei 2012/34/UE, cât și al modificării Legii privind transportul feroviar constă în dezvoltarea căilor ferate, realizată, printre altele, prin liberalizarea reglementărilor, precum și prin măsuri de stimulare. Formularea scutirii pentru transportul feroviar în vigoare de la 1 ianuarie 2017 poate fi considerată rezonabilă și conformă cu funcția stimulatorie a impozitului, care în



acest mod încurajează întreprinderile să utilizeze transportul feroviar sigur și cu zero emisii.

- 16 Cea de a doua întrebare se referă la situația în care o întreprindere a beneficiat de o scutire de impozit în temeiul dispoziției naționale în cauză, instituite fără respectarea procedurii prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE, și care se află în prezent în incertitudine cu privire la aspectul dacă, în împrejurări precum cele din litigiul pendinte în fața instanței naționale, este obligată să plătească impozitul restant împreună cu dobânzile aferente.
- 17 Problema analizată aici este cu atât mai importantă cu cât, în cei patru ani de la instituirea scutirii, nici autoritățile fiscale, nici instanțele administrative nu au contestat aplicarea sa de către întreprinderi. Acest fapt a creat convingerea că utilizarea scutirii de impozit este corectă. Din anul 2021, la patru ani de la introducerea scutirii, autoritățile fiscale au început să refuze aplicarea acesteia, invocând faptul că Polonia nu a notificat scutirea Comisiei Europene și riscul aferent acordării unui ajutor de stat. Cauza se referă, așadar, la aspecte fundamentale. O astfel de situație afectează drepturile fundamentale ale contribuabililor și contravine securității juridice, precum și unui mediu economic favorabil. Ar fi și mai reprobabil dacă s-ar dovedi că, în final, întreprinderile trebuie să suporte costul financiar al întregii situații.
- 18 Problema principală este, prin urmare, dacă contribuabili pot suporta consecințele negative care constau în obligația de a plăti impozitul împreună cu dobânzile aferente în situația în care au acționat cu încredere în legislația în vigoare. În cazul în care s-ar dovedi că scutirea în cauză nu a respectat o astfel de obligație de notificare, aceștia ar trebui să fie obligați economic să restituie ajutorul acordat în mod ilegal și, prin urmare, să plătească impozitul și dobânzile aferente sau o astfel de obligație este exclusă având în vedere principiul încrederii legitime?
- 19 Relevanța unei eventuale hotărâri a Curții de Justiție poate, așadar, să fie foarte largă și să vizeze calitatea dreptului fiscal, practicile acceptabile ale autorităților statului și răspunderea lor pentru propriile acte sau omisiuni. Deși Curtea de Justiție s-a pronunțat de mai multe ori în materia ajutoarelor de stat, jurisprudența sa nu a acoperit până în prezent impozitul pe bunuri imobile sub aspectul indicat în întrebare.
- 20 Îndoielile instanței de trimitere se referă la faptul că instituirea scutirii în cauză în ordinea juridică poloneză poate conduce la un dezechilibru pe piața Uniunii în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, inclusiv prin caracterul potențial selectiv al acestei scutiri. Cauza pendinte în fața instanței de trimitere vizează o scutire de impozitul pe bunuri imobile, astfel încât este posibil să se analizeze dacă aceasta constituie un tip de ajutor de stat acordat de un stat membru, care trebuie să fie autorizat de Comisia Europeană, sau dacă constituie o simplă scutire cu caracter obiectiv care nu se încadrează în noțiunea de ajutor de stat. În opinia sa, scutirea este legală și în conformitate cu normele Uniunii, dar se ridică

problema dacă aceasta poate fi aplicată în pofida omiterii îndeplinirii obligației de notificare.

- 21 Instanța de trimitere subliniază că interpretarea noțiunii de „ajutor de stat” poate genera îndoieli în ceea ce privește interpretarea ca urmare a lipsei unei definiții a acestei noțiuni în dreptul Uniunii. Definiția dată de Curte ajutorului de stat – bazată pe interpretarea articolului 107 alineatul (1) TFUE – este largă și acoperă un spectru larg de măsuri de sprijin acordate de stat întreprinderilor. Jurisprudența Curții de Justiție distinge patru criterii pentru a considera un ajutor (o măsură de ajutor) drept incompatibil(ă) cu piața internă. Ajutorul trebuie să îndeplinească următoarele condiții cumulative: 1) să fie acordat în cadrul unei intervenții a statului sau prin intermediul resurselor de stat, 2) să acorde un avantaj economic întreprinderii, 3) să aibă caracter selectiv, 4) să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre și să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența. În opinia acestei instanțe, în speță, există îndoieli cu privire la îndeplinirea ultimelor două condiții.
- 22 Instanța de trimitere arată că, în cazul modificării ulterioare a articolului 7 din Legea privind impozitele și taxele locale la 17 noiembrie 2021, care consta în extinderea avantajului fiscal la terminalele feroviare de marfă, legiuitorul polonez a considerat că există riscul existenței unui ajutor de stat și, prin urmare, este necesară notificarea Comisiei Europene. Instanța de trimitere subliniază însă, în această privință, că această modificare este dedicată unor entități determinate. Ea adaugă că în realitatea economică poloneză există atât de multe întreprinderi (atât private, cât și publice) care sunt proprietarii terenurilor pe care se află infrastructura feroviară, încât includerea acestei infrastructuri în scutirea fiscală poate submina teza caracterului selectiv al scutirii de impozit instituite în anul 2017. Prin urmare, se întreabă dacă scutirea de impozit a infrastructurii feroviare reprezintă un ajutor sectorial acordat întreprinderilor, proprietari de bunuri imobile pe care este situată o astfel de infrastructură.
- 23 Instanța de trimitere concluzionează că există îndoieli serioase cu privire la potențialul impact al scutirii în cauză asupra concurenței, în special în ceea ce privește posibilitatea ca această scutire să prezinte un caracter selectiv (selectivitate ascunsă). În această situație, este esențial să se stabilească dacă, chiar și în eventualitatea unui ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, proiectul de modificări legislative trebuia să fie notificat și dacă lipsa unei astfel de notificări are drept consecință imposibilitatea de a acorda un ajutor în temeiul articolului 108 alineatul (3) TFUE. În consecință, este necesar să se stabilească dacă, în pofida faptului că a fost introdusă în ordinea juridică națională, dispoziția articolului 7 alineatul 1 punctul 1 litera a) din Legea privind impozitele și taxele locale, în formularea în vigoare între anii 2017 și 2021, a putut, în absența notificării, să constituie temeiul dobândirii de către întreprinderi a unui drept la scutire.