

**Υπόθεση C-453/23**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

19 Ιουλίου 2023

**Αιτούν δικαστήριο:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

19 Απριλίου 2023

**Αναιρεσείουσα:**

E. sp. z o.o.

**Αναιρεσίβλητος:**

Δήμαρχος του Δήμου Mielec

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία) ασκηθείσα από την E. sp. z o.o. κατά της αποφάσεως του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας Rzeszów, Πολωνία) της 19ης Οκτωβρίου 2021, η οποία εκδόθηκε επί της προσφυγής της E. sp. z o.o. κατά φορολογικής αποφάσεως περί φόρου ακίνητης περιουσίας την οποία εξέδωσε ο δήμαρχος του Δήμου Mielec στις 14 Ιουνίου 2021.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, και του άρθρου 108, παράγραφος 3, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΣΛΕΕ), σε συνδυασμό με το άρθρο 2 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα προδικαστικά ερωτήματα υποβλήθηκαν δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

## Προδικαστικά ερωτήματα

1) Υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ενοποιημένη έκδοση: ΕΕ 2016, C 202, σ. 47) νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό η χορήγηση από κράτος μέλος φορολογικού πλεονεκτήματος που απευθύνεται σε όλες τις επιχειρήσεις, όπως αυτό που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του *ustawa o podatkach i opłatach lokalnych* (νόμου περί τοπικών φόρων και τελών) της 12ης Ιανουαρίου 1991 (Dz. U. του 2019, θέση 1170 όπως τροποποιήθηκε), το οποίο συνίσταται στην απαλλαγή από τον φόρο ακίνητης περιουσίας των γηπέδων, κτιρίων και των κατασκευών που αποτελούν μέρος της σιδηροδρομικής υποδομής κατά την έννοια του νόμου περί σιδηροδρομικών μεταφορών, η οποία τίθεται στη διάθεση των επιχειρήσεων σιδηροδρομικών μεταφορών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, οφείλει επιχείρηση η οποία έτυχε απαλλαγής από τον φόρο δυνάμει της προαναφερθείσας εθνικής διατάξεως, η οποία θεσπίστηκε χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 3, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ενοποιημένη έκδοση: ΕΕ 2016, C 202, σ. 47), σε συνδυασμό με το άρθρο 2 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015 περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (κωδικοποιημένο κείμενο) (Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ, ΕΕ 1915, L 248, σ. 9), να καταβάλει τον αναλογούντα φόρο, πλέον τόκων;

## Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης: άρθρο 107, παράγραφος 1, άρθρο 108, παράγραφος 3, άρθρο 267.

Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης: άρθρο 2

## Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

*Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych* (νόμος περί τοπικών φόρων και τελών) της 12ης Ιανουαρίου 1991 (Dz. U. του 2019, θέση 1170 όπως τροποποιήθηκε, στο εξής: *u.p.o.l.*): άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 4, παράγραφος 1, άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α).

Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του *u.p.o.l.* απαλλάσσονται από τον φόρο ακίνητης περιουσίας τα γήπεδα, τα κτίρια και οι κατασκευές που αποτελούν μέρος σιδηροδρομικής υποδομής κατά την έννοια των διατάξεων περι

σιδηροδρομικών μεταφορών, η οποία τίθεται στη διάθεση των επιχειρήσεων σιδηροδρομικών μεταφορών.

Ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (νόμος για τις διαδικασίες σε υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων) της 30ής Απριλίου 2004 (Dz. U. του 2023, θέση 702): άρθρο 6, παράγραφος 2.

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Η αναιρεσείουσα εταιρία, η οποία υπόκειται στον φόρο ακίνητης περιουσίας ως προς υποδομή που της ανήκει και το γήπεδο επί του οποίου ευρίσκεται, υπέβαλε στον δήμαρχο του Δήμου Mielec (στο εξής: ερμηνευτική αρχή) αίτηση για την έκδοση ατομικής φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως. Στην αίτηση ανέφερε ότι, στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας ως επιχειρήσεως, διαθέτει παρακαμπτήρια σιδηροδρομική γραμμή επί γηπέδου ιδιοκτησίας της και ότι της ανήκει μέρος της υποδομής της παρακαμπτήριας σιδηροδρομικής γραμμής. Κατά την εν λόγω εταιρία, από τη στιγμή που παρακαμπτήρια γραμμή θα παραχωρηθεί σε άλλον μεταφορέα ο οποίος θα εκτελεί μεταφορές για λογαριασμό της, θα μπορεί να τύχει της απαλλαγής από τον φόρο ακίνητης περιουσίας για το σύνολο του γηπέδου επί του οποίου ευρίσκονται τα στοιχεία της σιδηροδρομικής υποδομής, καθώς και για τα γήπεδα που θα αποκτηθούν στο μέλλον, τα οποία θα καλυφθούν επίσης εν μέρει από την παρακαμπτήρια γραμμή (σιδηροδρομική υποδομή).
- 2 Προς στήριξη της θέσης της, η εν λόγω εταιρία υπέβαλε στην ερμηνευτική αρχή τα ακόλουθα ερωτήματα: 1) δύναται να τύχει απαλλαγής από τον φόρο ακίνητης περιουσίας δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του u.p.o.l., για τα γήπεδα και τις υποδομές, από τη στιγμή που θα εκδοθεί η άδεια για τη χρήση της παρακαμπτήριας γραμμής και που η εν λόγω άδεια θα χορηγηθεί σε εγκεκριμένο σιδηροδρομικό μεταφορέα, όπερ αναμένεται να συμβεί το 2021; 2) θα δικαιούται να τύχει της απαλλαγής από τον φόρο ακίνητης περιουσίας δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του u.p.o.l. για το σύνολο της επιφάνειας μετά την απόκτηση του νέου γηπέδου;
- 3 Η ερμηνευτική αρχή έκρινε ότι η θέση της ως άνω εταιρίας ήταν εσφαλμένη. Κατά τη γνώμη της, παρά το γεγονός ότι από τυπικής απόψεως οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή πληρούνται, εντούτοις το εν λόγω δικαίωμα δεν δύναται να ασκηθεί διότι παραβιάζει τις διατάξεις της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων. Πράγματι, ο τροποποιητικός νόμος, ο οποίος είχε ως αποτέλεσμα τη χορήγηση σε επιχειρήσεις κρατικής ενίσχυσης υπό τη μορφή απαλλαγής από τον φόρο ακίνητης περιουσίας, δεν είχε υποβληθεί στη διαδικασία προηγούμενου ελέγχου από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.
- 4 Κατόπιν τούτου, η αναιρεσείουσα άσκησε προσφυγή κατά της φορολογικής ερμηνευτικής αποφάσεως ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w

Rzeszowie (διοικητικού δικαστηρίου περιφέρειας Rzeszowie, Πολωνία), το οποίο αποτελεί πρωτοβάθμιο δικαστήριο.

- 5 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της ως άνω εταιρίας. Το εν λόγω δικαστήριο διαπίστωσε ότι η φορολογική απαλλαγή βάσει της οποίας εταιρία απαλλάσσεται από φορολογική επιβάρυνση προς όφελος του προϋπολογισμού ενός δημόσιου οργανισμού (οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης) πληροί τις προϋποθέσεις για να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση και, κατά συνέπεια, επισήμανε την ανάγκη να διαπιστωθεί αν ο εθνικός νομοθέτης είχε συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ.
- 6 Εν συνεχεία, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο διαπίστωσε ότι ο *ustawa o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw* (νόμος για την τροποποίηση του νόμου περί σιδηροδρομικών μεταφορών και ορισμένων άλλων πράξεων) της 16ης Νοεμβρίου 2016 δεν είχε κοινοποιηθεί στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή στο πλαίσιο της διαδικασίας προηγούμενης διαβουλεύσεως. Το γεγονός αυτό επιφέρει ορισμένες συνέπειες στο κράτος μέλος οι οποίες απορρέουν από τη ΣΛΕΕ και τον κανονισμό 2015/1589.
- 7 Περαιτέρω, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι η θέση της ερμηνευτικής αρχής σχετικά με τη μη δυνατότητα της εταιρίας να ασκήσει το δικαίωμα που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του *u.p.o.l.* ήταν νόμιμη. Επομένως, η ερμηνευτική αρχή είχε το δικαίωμα, στο πλαίσιο της εκτίμησης μελλοντικού γεγονότος, να επικαλεστεί ευθέως τους κανόνες της Ένωσης, τόσο τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ όσο και το άρθρο 3 του κανονισμού 2015/1589, εφόσον το ζήτημα που ανέκυψε αφορά το ζήτημα των νέων κρατικών ενισχύσεων επιλεκτικού χαρακτήρα οι οποίες χορηγούνται από κράτος μέλος σε επιχείρηση, ήτοι ζήτημα το οποίο έχει περιέλθει στην αρμοδιότητα της Ένωσης στο πλαίσιο των θεμάτων που αφορούν την προστασία της εσωτερικής αγοράς και την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων.
- 8 Η αναιρεσείουσα, η οποία διαφώνησε με το σκεπτικό του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, άσκησε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

### **Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 9 Η αναιρεσείουσα –σε αντίθεση με την ερμηνευτική αρχή– φρονεί ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του *u.p.o.l.* δεν πληροί τα κριτήρια των κρατικών ενισχύσεων και η θέσπισή του δεν χρειαζόταν να κοινοποιηθεί στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής**

- 10 Όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι οι διατάξεις του *u.p.o.l.*, οι οποίες ίσχυαν έως το τέλος του 2016 και περιόριζαν την εφαρμογή της απαλλαγής σε μικρή ομάδα επιχειρήσεων (ήτοι

στους φορείς εκμετάλλευσης σιδηροδρομικών γραμμών και στους ιδιοκτήτες τερματικών σταθμών μεταφόρτωσης), διέτρεχαν τον κίνδυνο να χαρακτηριστεί η εν λόγω απαλλαγή ως παράνομη κρατική ενίσχυση λόγω του εμφανούς επιλεκτικού χαρακτήρα της εφαρμογής της. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του υ.ρ.ο.Ι., όπως ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2017, δεν φαίνεται να συνιστά κρατική ενίσχυση.

- 11 Ειδικότερα, από την 1η Ιανουαρίου 2017 διευρύνθηκε το πεδίο εφαρμογής της φορολογικής απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του υ.ρ.ο.Ι. Συγκεκριμένα, οι παρακαμπτήριες σιδηροδρομικές γραμμές οι οποίες δεν περιλαμβάνονταν στην προηγούμενη διατύπωση του νόμου, υπήχθησαν στην απαλλαγή από τον φόρο ακίνητης περιουσίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αποτελούν τη λεγόμενη ιδιωτική υποδομή, ήτοι εκείνων που βρίσκονται σε ορυχεία, εργοστάσια ή σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, οι οποίες συνιστούν τη βάση του συνόλου της σιδηροδρομικής εμπορευματικής κυκλοφορίας. Επιπλέον, η απαλλαγή επεκτάθηκε και στα κτίρια που αποτελούν μέρος της σιδηροδρομικής υποδομής, ενώ διευρύνθηκε και το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής όσον αφορά τα γήπεδα (ήτοι επεκτάθηκε ώστε να καταλαμβάνει τα καταγεγραμμένα γεωτεμάχια τα οποία αποτελούν μέρος της σιδηροδρομικής υποδομής και όχι μόνον τα τμήματα των γηπέδων που καταλαμβάνονται από γραμμές, όπως συνέβαινε στην προηγούμενη έκδοση του νόμου). Ωστόσο, από την 1η Ιανουαρίου 2017, για την εφαρμογή της φορολογικής απαλλαγής της σιδηροδρομικής υποδομής, δε αρκεί το γεγονός της ύπαρξης παρακαμπτήριων γραμμών σε γήπεδο των υποκειμένων στον φόρο, αλλά επιπλέον απαιτείται να τις έχει πράγματι διαθέσει στον σιδηροδρομικό μεταφορέα.
- 12 Επομένως, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του υ.ρ.ο.Ι. αφορά, από την 1η Ιανουαρίου 2017, απεριόριστο κύκλο αποδεκτών (κάθε επιχείρηση που ασχολείται με σιδηροδρομικές μεταφορές μπορεί να τύχει της απαλλαγής). Κατά συνέπεια, δεν απευθύνεται συγκεκριμένα σε εξατομικευμένες επιχειρήσεις, σε εξατομικευμένο τομέα ή περιφέρεια καθώς και σε συγκεκριμένη δραστηριότητα, πράγμα το οποίο θα συνεπαγόταν την ευνοϊκή μεταχείριση της παραγωγής ορισμένων προϊόντων. Ωστόσο, το κριτήριο της κατοχής ορισμένου είδους υποδομών, το οποίο χρησιμοποιείται στην εν λόγω διάταξη ενδέχεται να παρουσιάζει ασάφεια, με αποτέλεσμα, στην πράξη, επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους ίδιους τομείς (επί παραδείγματι, ορυχεία, θερμοηλεκτρικοί σταθμοί, ζυθοποιεία) να περιέρχονται σε διαφορετική θέση όσον αφορά τη φορολογική τους επιβάρυνση.
- 13 Το αιτούν δικαστήριο προσθέτει ότι, αν η διαφοροποίηση της θέσης των οικονομικών φορέων δεν προκύπτει άμεσα από τον μηχανισμό της θεσπισθείσας απαλλαγής και κάθε επιχείρηση μπορεί να έχει πρόσβαση σε αυτή, τότε δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να της αποδοθεί επιλεκτικός χαρακτήρας. Κάθε επιχείρηση (ανεξαρτήτως περιοχής, κλάδου ή άλλων χαρακτηριστικών), η οποία παραγματοποιεί σιδηροδρομικές μεταφορές μέσω ιδιόκτητης σιδηροδρομικής παρακαμπτήριας γραμμής, δικαιούται την εκ του νόμου φορολογική απαλλαγή

του άρθρου 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του u.p.o.I. Το γεγονός ότι δεν μπορεί να αποδοθεί στην προβλεπόμενη από το εθνικό δίκαιο φορολογική απαλλαγή επιλεκτικός χαρακτήρας αποκλείει τη συνδρομή της προϋπόθεσης της νόθευσης του ανταγωνισμού και, κατά συνέπεια, τον χαρακτηρισμό της εν λόγω απαλλαγής ως κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ.

- 14 Ωστόσο, προκύπτει αμφιβολία ως προς την ύπαρξη ενδεχόμενου συγκεκριμένου επιλεκτικού χαρακτήρα που συνδέεται με τη χρήση, εκ πρώτης όψεως, αντικειμενικών κριτηρίων απαλλαγής. Πρόκειται, επομένως, για περίπτωση de facto επιλεκτικού χαρακτήρα, στο πλαίσιο της οποίας το επίμαχο μέτρο έχει ως αποτέλεσμα να ευνοούνται ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένοι τομείς, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι το εν λόγω μέτρο δεν απευθύνεται μόνο στις εν λόγω επιχειρήσεις (τομείς).
- 15 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του u.p.o.I. εισήχθη με αφορμή μια ευρεία τροποποίηση του νόμου για τις σιδηροδρομικές μεταφορές, ο οποίος με τη σειρά του μεταφέρει στο εθνικό δίκαιο την οδηγία 2012/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 21ης Νοεμβρίου 2012, για τη δημιουργία ενιαίου ευρωπαϊκού σιδηροδρομικού χώρου. Στόχος της οδηγίας 2012/34/ΕΕ και της τροποποίησης του νόμου για τις σιδηροδρομικές μεταφορές είναι η ανάπτυξη των σιδηροδρόμων, ιδίως μέσω της απελευθέρωσης των κανόνων και του u.p.o.I. Η μορφή της απαλλαγής των σιδηροδρομικών μεταφορών που ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2017 μπορεί να θεωρηθεί εύλογη και σύμφωνη με την ενισχυτική λειτουργία του φόρου, η οποία ενθαρρύνει με τον τρόπο αυτό τις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν σιδηροδρομικές μεταφορές οι οποίες δεν δημιουργούν ρύπους και είναι ασφαλείς.
- 16 Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορά την περίπτωση κατά την οποία ένας επιχειρηματίας έχει τύχει απαλλαγής δυνάμει της επίμαχης εθνικής διατάξεως, η οποία εισήχθη χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, και τελεί πλέον σε αβεβαιότητα ως προς το αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, υπέχει υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου πλέον τόκων.
- 17 Το υπό εξέταση ζήτημα καθίσταται ακόμη πιο σημαντικό στην προκείμενη περίπτωση καθόσον, στα τέσσερα χρόνια που μεσολάβησαν από τη θέσπιση της απαλλαγής, ούτε οι φορολογικές αρχές ούτε τα διοικητικά δικαστήρια αμφισβήτησαν την αξιοποίησή της από τις επιχειρήσεις. Αυτό δημιούργησε την πεποίθηση ότι η χρήση της φορολογικής απαλλαγής είναι σύννομη. Από το 2021, ήτοι τέσσερα έτη μετά τη θέσπιση της απαλλαγής, οι φορολογικές αρχές άρχισαν να απορρίπτουν την εφαρμογή της, επικαλούμενες την παράλειψη της Πολωνίας να κοινοποιήσει την απαλλαγή στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τον συνακόλουθο κίνδυνο ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης. Επομένως, η υπόθεση εγείρει θεμελιώδη ζητήματα. Η εν λόγω κατάσταση θίγει τα θεμελιώδη δικαιώματα των φορολογουμένων και αντιβαίνει στην ασφάλεια δικαίου και στη δημιουργία φιλικού οικονομικού περιβάλλοντος. Θα ήταν δε ακόμη πιο επιλήψιμη αν

αποδεικνυόταν ότι οι επιχειρήσεις είναι τελικά εκείνες που επωμίζονται το οικονομικό κόστος της όλης κατάστασης.

- 18 Εγείρεται, επομένως, το κρίσιμο ερώτημα, αν οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να υποστούν τις επιπτώσεις που γεννά το γεγονός ότι υποχρεούνται να καταβάλουν τον φόρο πλέον τόκων ενώ έχουν ενεργήσει εμπιστευόμενοι στον νόμο. Αν αποδειχθεί ότι η επίμαχη απαλλαγή δεν κοινοποιήθηκε κατά παράβαση της οικείας υποχρέωσης, οφείλουν οι υποκείμενοι στον φόρο να επιστρέψουν την παρανόμως χορηγηθείσα ενίσχυση και, ως εκ τούτου, να καταβάλουν εντόκως τον φόρο, ή η εν λόγω υποχρέωση αποκλείεται λόγω της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης;
- 19 Επομένως, η ενδεχόμενη απόφαση του Δικαστηρίου μπορεί να έχει ευρύτατες διαστάσεις και να αφορά την ποιότητα του φορολογικού δικαίου, τις αποδεκτές πρακτικές των κρατικών αρχών και την ευθύνη για τις πράξεις ή παραλείψεις τους. Μολονότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επανειλημμένα σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις, η νομολογία του μέχρι σήμερα δεν έχει εξετάσει τον φόρο ακίνητης περιουσίας με την έννοια που αναφέρεται στο ερώτημα.
- 20 Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν το ζήτημα αν η θέσπιση της επίμαχης απαλλαγής στην πολωνική έννομη τάξη μπορεί να οδηγήσει στη δημιουργία ανισοροπιών στην αγορά της Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, μεταξύ άλλων, λόγω του ενδεχομένου επιλεκτικού χαρακτήρα της εν λόγω απαλλαγής. Η υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά απαλλαγή από τον φόρο ακίνητης περιουσίας, οπότε τίθεται το ερώτημα αν ο φόρος αυτός συνιστά μορφή κρατικής ενίσχυσης η οποία χορηγείται από κράτος μέλος και την οποία πρέπει να αναγνωρίσει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ή αν συνιστά απλή απαλλαγή αντικειμενικού χαρακτήρα, η οποία δεν εμπίπτει στην έννοια της κρατικής ενίσχυσης. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η απαλλαγή είναι νόμιμη και σύμφωνη με τις οικείες διατάξεις της Ένωσης, αλλά τίθεται το ζήτημα αν μπορεί να εφαρμοστεί λόγω της μη τηρήσεως της υποχρεώσεως κοινοποιήσεως.
- 21 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η ερμηνεία του όρου «κρατικές ενισχύσεις» ενδέχεται να δημιουργήσει ερμηνευτικές αμφιβολίες λόγω της ελλείψεως ορισμού του στο δίκαιο της Ένωσης. Ο ορισμός των κρατικών ενισχύσεων από το Δικαστήριο –με βάση την ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ– είναι ευρύς και καλύπτει ευρύ φάσμα μέτρων στήριξης των επιχειρήσεων από το κράτος. Η νομολογία του Δικαστηρίου έχει διαμορφώσει τέσσερα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό μιας ενίσχυσης (ενός μέτρου ενίσχυσης) ως ασυμβίβαστης με την εσωτερική αγορά. Η ενίσχυση πρέπει να πληροί σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις: 1) να πραγματοποιείται στο πλαίσιο παρεμβάσεως εκ μέρους του κράτους ή με κρατικούς πόρους· 2) να συνιστά οικονομικό πλεονέκτημα για επιχείρηση· 3) να έχει επιλεκτικό χαρακτήρα· 4) να επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών και να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό. Κατά το ως άνω δικαστήριο, εν προκειμένω είναι αμφίβολο αν συντρέχουν οι δύο τελευταίες προϋποθέσεις.

- 22 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, στην περίπτωση της μεταγενέστερης τροποποίησης του άρθρου 7 του u.p.o.l., στις 17 Νοεμβρίου 2021, η οποία συνίσταται στη διεύρυνση της φορολογικής απαλλαγής ώστε να καταλαμβάνει τους σιδηροδρομικούς εμπορευματικούς τερματικούς σταθμούς, ο Πολωνός νομοθέτης έκρινε ότι υφίσταται κίνδυνος κρατικής ενίσχυσης και, ως εκ τούτου, απαιτείται η κοινοποίηση στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει, συναφώς, ότι η εν λόγω τροποποίηση αφορά συγκεκριμένες οντότητες. Προσθέτει δε ότι, στην πολωνική οικονομική πραγματικότητα, υπάρχει τόσο μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων (τόσο ιδιωτικών όσο και δημοσίων) οι οποίες έχουν στην ιδιοκτησία τους γήπεδα επί των οποίων ευρίσκεται σιδηροδρομική υποδομή, ώστε η χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος στις εν λόγω υποδομές να είναι ικανή να κλονίσει την άποψη περί επιλεκτικού χαρακτήρα της φορολογικής απαλλαγής που εισήχθη το 2017. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η φορολογική απαλλαγή της σιδηροδρομικής υποδομής συνεπάγεται τομεακή ενίσχυση χορηγούμενη σε επιχειρήσεις που έχουν στην ιδιοκτησία τους εκτάσεις επί των οποίων ευρίσκεται η εν λόγω υποδομή.
- 23 Το αιτούν δικαστήριο καταλήγει στη διαπίστωση ότι υφίστανται σημαντικές αμφιβολίες ως προς τις δυνητικές επιπτώσεις της επίμαχης απαλλαγής στον ανταγωνισμό, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του γεγονότος ότι η εν λόγω απαλλαγή δύναται να παρουσιάζει τα χαρακτηριστικά του επιλεκτικού χαρακτήρα (συγκεκριαυμμένος επιλεκτικός χαρακτήρας). Στο πλαίσιο αυτό, είναι σημαντικό να διευκρινιστεί αν, ακόμη και αν υπάρχει πιθανότητα χορήγησης ενίσχυσης κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το σχέδιο τροποποίησης του νόμου έπρεπε να έχει κοινοποιηθεί και αν η παράλειψη της εν λόγω κοινοποίησης καθιστά τη χορήγηση της ενίσχυσης ανεφάρμοστη, σύμφωνα με το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Κατά συνέπεια, πρέπει να διαπιστωθεί αν, παρά το γεγονός ότι το άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του u.p.o.l., όπως ίσχυε κατά την περίοδο 2017-2021, εισήλθε στην εθνική έννομη τάξη, θα μπορούσε λόγω της παράλειψης κοινοποίησης, να αποτελέσει τη βάση του δικαιώματος απαλλαγής των επιχειρηματιών.