

**Kohtuasi C-453/23**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

19. juuli 2023

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

19. aprill 2023

**Kaebaja:**

E. sp. z o.o.

**Vastustaja:**

Prezydent Miasta Mielca (Mieleci linnapea)

---

**Põhikohtuasja ese liikmesriigi kohtus**

Kassatsioonikaebus, mille E. sp. z o.o. esitas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) Wojewódzky Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Rzeszowi vojevoodkonna halduskohus) 19. oktoobri 2021. aasta otsuse peale, mille viimati nimetatud kohus tegi kohtuasjas, kus käsitleti E. sp. z o.o. kaebust maksuõiguse sätete konkreetse tõlgenduse vaidlustamiseks kinnisvaramaksu valdkonnas – tõlgendus, mille väljastas Mieleci linnapea 14. juunil 2021. aastal

**Põhikohtuasja ese ja õiguslik alus**

ELTL artikli 107 lõike 1 ja artikli 108 lõike 3 tõlgendamine koostoimes nõukogu 13. juuli 2015. aasta määruse (EL) 2015/1589 artikliga 2, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad ELTL artikli 108 kohaldamiseks. ELTL artikli 267 kohaselt esitatud eelotsuse küsimused.

## Eelotsuse küsimused

1. Kas ELTL (konsolideeritud redaktsioon: ELT C 202, 7.6.2016, lk 47) artikli 107 lõike 1 kontekstis moonutab või ähvardab moonutada konkurentsi see, kui liikmesriik annab kõigile ettevõtjatele sellise maksusoodustuse nagu on kirjeldatud 12. jaanuari 1991. aasta kohalike maksude ja lõivude seaduse (*Dz.U.* 2019, jrk nr 1170, muudetud) artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunktis a, mis seisneb raudteetranspordi eeskirjade tähenduses raudteetaristu koosseisu kuuluvate ja raudteevedajatele kättesaadavaks tehtavate kruntide, hoonete ja ehitiste vabastamises kinnisvaramaksust?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas ettevõtja, kes kasutas maksuvabastust liikmesriigi eeltoodud õigusnormi alusel, mis võeti üle, kohaldamata nõuetekohast korda, nagu see on ette nähtud ELTL (konsolideeritud redaktsioon: ELT UE C 202, 7.6.2016, lk 47) artikli 108 lõikes 3 koostoimes nõukogu 13. juuli 2015. aasta määruse (EL) 2015/15, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad ELTL artikli 108 kohaldamiseks (terviktekst) (ELT L 248/9, 24.9.2015), on kohustatud ära maksma tasumata maksusumma koos viivisega?

## Viidatud liidu õigusnormid

Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõige 1, artikli 108 lõige 3, artikkel 267;

Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määruse (EL) nr 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad ELTL artikli 108 kohaldamiseks, artikkel 2

## Viidatud liikmesriigi õigusnormid

12. jaanuari 1991. aasta seadus kohalike maksude ja lõivude kohta (*Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych*) (*Dz.U.*, 2019, jrk nr 1170, muudetud) artikli 2 lõiked 1 ja 2, artikli 4 lõige 1, artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a);

Esimeses eelotsuse küsimuses viidatud kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkti a kohaselt on raudteetranspordi eeskirjade tähenduses raudteetaristu koosseisu kuuluvad ja raudteevedajatele kättesaadavaks tehtavad krundid, hooned ja ehitised kinnisvaramaksust vabastatud.

30. aprilli 2004. aasta seaduse riigiabiga seotud kohtuasjade menetlemise kohta (*Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*) (*Dz.U.*, 2023, jrk nr 702) artikli 6 lõige 2.

## Asjaolude ja põhikohtuasja lühiülevaade

- 1 Kaebajaks olev äriühing, kes on kinnisvaramaksukohustuslane talle kuuluva taristu ja selle aluse krundi osas, esitas Mieleci linnapeale (edaspidi „tõlgendav asutus“) taotluse maksuõigusnormide kirjaliku tõlgenduse saamiseks üksikjuhtumil. Taotluses märkis äriühing, et majandustegevusega tegeleva üksusena asub talle kuuluval maal raudtee harutee ja osa harutee taristust kuulub talle. Äriühingu hinnangul on tal alates hetkest, kui haruteete tehti kättesaadavaks teisele raudtee-ettevõtjale, kes teostab vedusid tema nimel, õigus kasutada kinnisvaramaksuvabastust kogu katastriüksuse suhtes, millel asuvad raudteetaristu elemendid, samuti tulevikus ostetavate kruntide suhtes, millele osaliselt ehitatakse samuti haruteed (raudteetaristu).
- 2 Oma seisukohale kinnituse saamiseks esitas kõnealune äriühing tõlgendavale asutusele järgmised küsimused: 1) kas ta saab kasutada kinnisvaramaksuvabastust kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkti a alusel kruntide ja taristu suhtes alates hetkest, mil tegevusluba omavale raudtee-ettevõtjale väljastatakse haruteele sisenemise luba ja antakse vastav õigus, mis [pidi] juhtuma 2021. aastal; 2) kas pärast uute kruntide soetamist saab ta kasutada kinnisvaramaksuvabastust kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkti a alusel kogu uute kruntide pinna ulatuses?
- 3 Tõlgendav asutus leidis, et äriühingu seisukoht ei olnud õige. Tema hinnangul ei saa seda õigust kohaldada, vaatamata maksuvabastuse saamise eelduste formaalsele täidetusele, sest see rikuks riigiabi käsitlevaid liidu õigusnorme. Muutmise seadust, mille tulemusena anti ettevõtjatele riigiabi kinnisvaramaksuvabastuse näol, ei allutatud nimelt Euroopa Komisjoni eelnevale kontrollile.
- 4 Kaebaja esitas selle individuaalse tõlgenduse peale kaebuse esimese astme kohtule ehk Wojewódzky Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Rzeszowi vojevoodkonna halduskohus).
- 5 Esimese astme kohus jättis tema kaebuse rahuldamata. Kõnealune kohus kinnitas, et maksuvabastus, mis vabastaks äriühingu rahalisest kohustusest riigiasutuse (kohaliku omavalitsusüksuse) eelarve ees, vastab tingimustele, mis võimaldavad seda käsitada riigiabina, ja viitas seoses sellega vajadusele teha kindlaks, kas liikmesriigi seadusandja on täitnud ELTL artiklites 107 ja 108 sätestatud nõuded.
- 6 Seejärel kinnitas esimese astme kohus, et 16. novembri 2016. aasta seadusest raudteevedude seaduse ja teatavate teiste seaduste muutmise kohta (ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw) ei teatatud Euroopa Komisjonile eelneva konsultatsiooniprotseduuri korras. See toob liikmesriigi jaoks kaasa teatavad tagajärjed, mis tulenevad ELTLst ja määrusest 2015/1589.
- 7 Lisaks märkis esimese astme kohus, et tõlgendava asutuse seisukohal, et äriühing ei saa kasutada kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1

alpunktist a tulenevat õigust, on olemas seaduslik alus. Tõlgendaval asutusel oli tulevasele sündmusele hinnangut andes seega õigus tugineda vahetult liidu õigusnormidele, nii ELTL artiklitele 107 ja 108 kui ka määruse 2015/1589 artiklile 3, sest identifitseeritud küsimus puudutab valikulist uut riigiabi, mida liikmesriik annab ettevõtjale, see tähendab valdkonda, milles pädevus on antud üle liidule siseturu kaitse ja ettevõtjate konkurentsivõime kontekstis.

- 8 Kaebaja, kes ei nõustunud esimese astme kohtu põhjendustega, esitas kassatsioonikaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

### **Põhikohtuasja poolte peamised argumendid liikmesriigi kohtus**

- 9 Kaebaja leiab erinevalt tõlgendavast asutusest, et kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunktis a ette nähtud maksuvabastus ei vasta riigiabi tingimustele ja puudus kohustus teatada selle kehtestamisest Euroopa Komisjonile.

### **Eelotsusetaotluse põhjuste lühikokkuvõte**

- 10 Esimese eelotsuse küsimuse kohta rõhutab eelotsusetaotlus esitanud kohus, et alates 2016. aastast kehtiva kohalike maksude ja lõivude seaduse sätted, mis piirasid maksuvabastuse kohaldamise kitsa subjektide rühmaga (raudteeliinide operaatorid ja paari ümberlaadimisterminali omanikud), tekitasid selle maksuvabastuse lubamatuks riigiabiks tunnistamise riski selge selektiivsuse tõttu maksuvabastuse kohaldamisel. Maksuvabastus, mis on ette nähtud kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunktis a, alates 1. jaanuarist 2017 kehtivas redaktsioonis, ei tundu kujutavat endast riigiabi.
- 11 Seda seetõttu, et alates 1. jaanuarist 2017 laiendati kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunktis a ette nähtud maksuvabastuse ulatust. Eelkõige vabastati kinnisvaramaksust õigusakti varasemast redaktsioonist välja jäetud raudteede haruteed, ka need, mis kujutavad endast nn erataristut ja asuvad kaevandustes, tootmisüksustes või elektrijaamades, mis on kogu raudtee-kaubaveo liikumapanev jõud. Lisaks hõlmati maksuvabastusega raudteetaristu koosseisu kuuluvad hooned ja laiendati maksuvabastuse ulatust kruntidele (maksuvabastusega hõlmati raudteetaristu koosseisu kuuluvad katastriüksused, mitte ainult rööbaste alla jäävad krundiosad, nagu see oli õigusakti eelmises redaktsioonis). Alates 1. jaanuarist 2017 ei piisa aga raudteetaristu maksuvabastuse kasutamiseks ainult asjaolust, et krundil asub raudtee harutee; selleks on vaja, et see oleks ka reaalsetl kättesaadavaks tehtud raudtee-ettevõtjale.
- 12 Kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunktis a ette nähtud maksuvabastus kehtib seega alates 1. jaanuarist 2017 piiramatule subjektide ringile (maksuvabastust võib kasutada iga ettevõtja, kes kasutab raudteevedu). Tulemusena ei ole see maksuvabastus suunatud konkreetselt individuaalsetele ettevõtjatele, individuaalsele sektorile või piirkonnale, ega ka

konkreetssele tegevusvaldkonnale, mille tulemusena toetatakse teatavate kaupade tootmist. Kahtlusi võib aga tekitada kindlaksmääratud tüüpi taristu omamise nõue, mida on selles õigusnormis kasutatud, ja mis praktikas toob kaasa selle, et samas sektoris majandustegevusega tegelevad ettevõtjad (näiteks kaevandused, soojuselektrijaamad, õlletehased) võivad sattuda maksukoormuse kontekstis erinevasse olukorda.

- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et kui majandusüksuste erinev olukord ei tulene otse kehtestatud maksuvabastuse mehhanismist ja see on kättesaadav kõigile ettevõtjatele, siis ei saa sellele põhimõtteliselt omistada selektiivsust. Kõigil ettevõtjatel (olenemata piirkonnast, tegevusvaldkonnast või muudest teguritest), kes kasutavad raudteetaristut neile kuuluvate haruteede abil, on õigus seadusjärgsele maksuvabastusele kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkti a kohaselt. Asjaolu, et seadusega ettenähtud riiklikku maksuvabastust ei saa pidada selektiivseks, välistab konkurentsimoonutuse eelduse esinemise ja selle tulemusena sellise maksuvabastuse lugemise riigiabiks ELTL artikli 107 tähenduses.
- 14 Teisest küljest aga tekib kahtlus seoses võimaliku varjatud selektiivsusega, mis tuleneb maksuvabastuse esmapilgul objektiivsete kriteeriumite kasutamisest. Tegemist on nimelt faktilise selektiivsusega, mille puhul kõnealune instrument annab teatavatele ettevõtjatele või sektoritele eeliseisundi, kuigi see ei ole suunatud ainult neile ettevõtjatele (sektoritele).
- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunktis a ette nähtud maksuvabastus kehtestati seoses raudteevadude seaduse ulatuslike muudatustega, millega omakorda rakendati Euroopa Parlamendi ja nõukogu 21. novembri 2012. aasta direktiivi 2012/34/EL, millega luuakse ühtne Euroopa raudteepiirkond. Nii direktiivi 2012/34/EL kui ka raudteevadude muutmise seaduse eesmärk on raudtee areng, mis saavutatakse muu hulgas õigusnormide liberaliseerimise ja stimuleerivate meetmete kaudu. Alates 1. jaanuarist 2017 kehtiva raudtee maksuvabastuse võib lugeda ratsionaalseks ja saab öelda, et see sobib kokku maksu stimuleeriva funktsiooniga, mis seeläbi julgustab ettevõtjaid kasutama saastevaba ja ohutut raudteevedu.
- 16 Teine eelotsuse küsimus puudutab olukorda, kus ettevõtja kasutas maksuvabastust kõnealuse liikmesriigi õigusnormi alusel, mis võeti üle artikli 108 lõikes 3 ette nähtud korda kohaldamata, ja hetkel ei ole kindel, kas sellistel tingimustel nagu liikmesriigi kohtus pooleli olevas kohtuasjas, on ta kohustatud tasuma kogu maksu koos viivisega.
- 17 Siinkohal analüüsitav küsimus on seda olulisem, et nelja aasta jooksul alates maksuvabastuse kehtestamisest ei ole ei maksuhaldurid ega halduskohtud seadnud kahtluse alla selle kasutamist ettevõtjate poolt. See on tekitanud veendumuse, et maksuvabastuse kasutamine on õige. Alates 2021. aastast, neli aastat pärast maksuvabastuse kehtestamist hakkasid maksuhaldurid selle kasutamist keelama,

viidates sellele, et Poola ei ole sellest maksuvabastusest Euroopa Komisjonile teatanud, ja riigiabi andmise riskile maksuvabastusega seoses. Kohtuasi puudutab seega põhjapaneva tähtsusega küsimusi. Selline olukord rikub maksukohustuslaste põhiõigusi ning on vastuolus õiguskindlusega ja soodsa majanduskeskkonnaga. Veelgi taunimisväärsem oleks, kui selguks, et kogu olukorraga seotud rahalise koorma kannavad lõpuks ettevõtjad.

- 18 Seega on põhiküsimus selles, kas maksukohustuslased võivad kanda negatiivseid tagajärgi kohustuse näol tasuta maks koos viivisega olukorras, kus nad on tegutsenud seadust usaldades. Kui selguks, et analüüsivast maksuvabastusest ei teatatud vaatamata sellisele kohustusele, siis kas nad peaksid olema majanduslikus mõttes kohustatud tagastama neile ebaseaduslikult antud riigiabi ehk tasuta kinnisvaramaksu koos viivisega, või on selline kohustus õiguspärase ootuse põhimõttest tulenevalt välistatud?
- 19 Euroopa Kohtu võimaliku otsuse kaal võib seega olla väga suur ja puudutada maksuõigusnormide kvaliteeti, riigiasutuste aktsepteeritavat praktikat ja vastutust nende tegevuse või tegevusetuse eest. Kuigi Euroopa Kohus on korduvalt tegelenud riigiabi küsimustega, ei hõlma tema senine praktika kinnisvaramaksuvabastusi küsimuses viidatud ulatuses.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused on seotud ka sellega, kas kõnealuse maksuvabastuse ülevõtmine Poola õiguskorda võib tuua kaasa tasakaalustamatuse liidu turul ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, sh selle maksuvabastuse võimaliku selektiivse olemuse tõttu. Eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli olev kohtuasi puudutab vabastamist kinnisvaramaksust, ja seega saab kaaluda, kas see on üks liikmesriikide antava riigiabi liik, mille peab heaks kiitma Euroopa Komisjon, või siis on tegemist tavapärase objektiivset laadi erandiga, mis ei kuulu riigiabi mõiste alla. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on maksuvabastus seaduslik ja kooskõlas liidu õigusnormidega, aga tekib küsimus, kas seda saab kohaldada, sest teavitamiskohustus on jäetud täitmata.
- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et mõiste „riigiabi“ määratlemine võib tekitada tõlgendamiskahtlusi, sest liidu õiguses puudub selle mõiste definitsioon. Riigiabi määratlus, mille on andnud Euroopa Kohus, ja mis põhineb ELTL artikli 107 lõike 1 tõlgendusel, on lai ja hõlmab laia valikut riigi toetusmeetmeid ettevõtjatele. Euroopa Kohus on oma praktikas välja toonud neli kriteeriumit, mis võimaldavad selle abi (abimeetme) tunnistamist siseturuga vastuolus olevaks. Abi peab kumulatiivselt vastama järgmistele tingimustele: 1) olema antud riigi sekkumise raames või riigi vahendite abil; 2) kujutama endast majanduslikku eelist ettevõtjatele; 3) olema selektiivne; 4) mõjutama liikmesriikidevahelist kaubandust ja moonutama või ähvardama moonutada konkurentsi. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tekitab kahtlusi kahe viimase eelduse esinemine.
- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 uue, 17. novembri 2021. aasta muudatuse puhul, mis hõlmab

maksusoodustuse laiendamist raudtee kaubaterminalidele, tunnistas Poola seadusandja, et on olemas riigiabi andmise risk ja seoses sellega on vaja teatada seadusemuudatusest Euroopa Komisjonile. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab aga selles kontekstis, et kõnealune muudatus on suunatud konkreetsetele üksustele. Kohus lisab, et Poola majanduslik reaalsus on, et on nii palju ettevõtjaid (nii eraettevõtjaid kui ka riigiettevõtteid), kellele kuuluvad maatükid, millel asub raudteetaristu, et selle taristu hõlmamine maksuleevendusega võib lükata ümber väiteid 2017. aastal kehtestatud maksuvabastuse selektiivsuse kohta. Kohus kaalutleb, kas raudteetaristu hõlmamine maksuvabastusega tähendab valdkondlikku abi, mida antakse ettevõtjatele, kes on sellise kinnisvara omanikud, millel niisugune taristu asub.

- 23 Lõpuks kinnitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et on tekkinud kaugeleulatuvad kahtlused seoses kõnealuse maksuvabastuse mõjuga konkurentsile, arvestades eelkõige võimalust, et sellel maksuvabastusel on olemas selektiivsuse tunnused (varjatud selektiivsus). Selles olukorras on oluline teha kindlaks, kas isegi juhul, kui on tõenäoline, et võib esineda ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud abi, tuleks seadusandlike muudatuste eelnõust teavitada, ja kas sellise teavitamise puudumine muudab ELTL artikli 108 lõike 3 kohaselt abi andmise võimatuks. Järelikult tuleks teha kindlaks, kas olenemata sellest, et kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a aastatel 2017–2021 kehtinud redaktsioonis oli osa liikmesriigi õiguskorrast, võis see ka teavitamata jätmise korral olla ettevõtjate jaoks aluseks maksuvabastuse saamisele.

TÖÖDOKUMENT