

Lieta C-453/23**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 19. jūlijs

Iesniedzētāja:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzētājas nolēmums:

2023. gada 19. aprīlis

Kasācijas sūdzības iesniedzēja:

E. sp. z o.o.

Atbildētājs kasācijas tiesvedībā:

Prezydent Miasta Mielca

Pamatlietas priekšmets

E. sp. z o.o. kasācijas sūdzība, kas iesniegta *Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākajā administratīvajā tiesā] par *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie* [Žešovās vojevodistes administratīvās tiesas] 2021. gada 19. oktobra spriedumu, kas pieņemts lietā pēc *E. sp. z o.o.* sūdzības par *Prezydent Miasta Mielca* [Melecas pilsētas mēra] 2021. gada 14. jūnijā izdoto individuālo nodokļu tiesību normu par nekustamā īpašuma nodokli interpretāciju.

Prejudiciālā jautājuma priekšmets un juridiskais pamats

Līguma par Eiropas Savienības darbību (turpmāk tekstā – “LESD”) 107. panta 1. punkta un 108. panta 3. punkta, skatot to kopsakarā ar Padomes Regulas (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus LESD 108. panta piemērošanai, 2. pantu, interpretācija. Jautājumi uzdoti atbilstoši LESD 267. pantam.

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai, ņemot vērā Līguma par Eiropas Savienības darbību (konsolidētā versija: OV C 202, 07.06.2016., 47. lpp.) 107. panta 1. punktu, konkurences izkropļojumus rada vai draud radīt tas, ka dalībvalsts ir piešķirusi visiem uzņēmumiem tādu nodokļu atvieglojumu, kas paredzēts 1991. gada 12. janvāra *ustawa o podatkach i oplatach lokalnych* [Likuma par vietējiem nodokļiem un nodevām] (*Dz.U.* 2019., 1170. poz.) 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktā, atbrīvojot no nekustamā nodokļa zemi, ēkas un būves, kas ietilpst tādā dzelzceļa infrastruktūrā dzelzceļa transporta noteikumu izpratnē, kas ir pieejama dzelzceļa pārvadājumu uzņēmumiem?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai uzņēmumam, kurš ir saņēmis atbrīvojumu no nodokļa, pamatojoties uz iepriekš minēto valsts tiesību normu, kas ieviesta, neievērojot procedūru, kura paredzēta Līguma par Eiropas Savienības darbību (konsolidētā versija: OV C 202, 07.06.2016., 47. lpp.) 108. panta 3. punktā, skatot to kopsakarā ar Padomes Regulas (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus LESD 108. panta piemērošanai (kodificēta redakcija) (Teksts attiecas uz EEZ, OV L 248/9, 24.09.2015.), 2. pantu, ir pienākums samaksāt maksājamo nodokli un procentus?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Līgums par Eiropas Savienības darbību: 107. panta 1. punkts, 108. panta 3. punkts, 267. pants;

Padomes Regula (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus LESD 108. panta piemērošanai: 2. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

1991. gada 12. janvāra *ustawa o podatkach i oplatach lokalnych* [Likums par vietējiem nodokļiem un nodevām] (*Dz.U.* 2019, 1170. poz., ar grozījumiem, turpmāk tekstā – “*u.p.o.l.*”): 2. panta 1. un 2. punkts, 4. panta 1. punkts, 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punkts;

Saskaņā ar pirmajā jautājumā minētā *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktu no nekustamā īpašuma nodokļa ir atbrīvojama zeme, ēkas un būves, kas ietilpst tādā dzelzceļa infrastruktūrā dzelzceļa transporta noteikumu izpratnē, kura ir nodota dzelzceļa pārvadājumu uzņēmumu rīcībā.

2004. gada 30. aprīļa *ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej* [Likums par tiesvedību lietās par valsts atbalstu] (*Dz.U.* 2023, 702. poz.): 6. panta 2. punkts.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja sabiedrība, kas ir nekustamā īpašuma nodokļa maksātāja saistībā ar tai piederošo infrastruktūru un zemi zem tās, iesniedza *Prezydent Miasta Mielca* (turpmāk tekstā – “interpretācijas iestāde”) lūgumu sniegt rakstisku individuālo nodokļu tiesību normu interpretāciju. Pieteikumā tā norādīja, ka tai kā saimnieciskās darbības veicējai uz tai piederošās zemes pieder dzelzceļa pievedceļš un arī daļa no dzelzceļa pievedceļa infrastruktūras. Pēc tās domām, no brīža, kad pievedceļš nodots cita pārvadātāja rīcībā, kurš veiks pārvadājumus tās uzdevumā, tā varēs izmantot atbrīvojumu no nekustamā īpašuma nodokļa attiecībā uz visu kadastrālo zemes gabalu, uz kura atrodas dzelzceļa infrastruktūras elementi, kā arī attiecībā uz nākotnē iegūtajiem zemes gabaliem, kuri tāpat tiks daļēji apbūvēti ar pievedceļu (dzelzceļa infrastruktūru).
- 2 Lai saņemtu apstiprinājumu savai nostājai, minētā sabiedrība uzdeva interpretācijas iestādei šādus jautājumus: 1) vai tā var piemērot *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktā paredzēto atbrīvojumu no nekustamā īpašuma nodokļa attiecībā uz zemi un infrastruktūru no brīža, kad licencētajam dzelzceļa pārvadājumam tiks atļauts izmantot pievedceļu un tiks izsniegta attiecīgā atļauja, kam jānotiek 2021. gadā?; 2) vai pēc jauno zemes gabalu iegādes tā varēs piemērot *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktā paredzēto atbrīvojumu no nekustamā īpašuma nodokļa attiecībā uz visu jauno zemes gabalu platību?
- 3 Interpretācijas iestāde atzina, ka minētās sabiedrības nostāja ir nepareiza. Tā uzskata, ka, neraugoties uz to, ka formāli ir izpildīti atbrīvojuma nosacījumi, šīs tiesības nevar tikt izmantotas, jo tās pārkāpj Savienības tiesību normas par valsts atbalstu. Tas ir tāpēc, ka grozītajam likumam, kura rezultātā uzņēmumiem tika piešķirts valsts atbalsts – nekustamā īpašuma nodokļa atbrīvojums, nav veikta Eiropas Komisijas iepriekšējās pārbaudes procedūra.
- 4 Pēc tam prasītāja iesniedza sūdzību par šo individuālo interpretāciju *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie*, kas ir pirmās instances tiesa.
- 5 Pirmās instances tiesa tās sūdzību noraidīja. Minētā tiesa konstatēja, ka nodokļa atbrīvojums, kas atbrīvo sabiedrību no fiskālā sloga par labu publiskas iestādes (pašvaldības) budžetam, atbilst nosacījumiem, lai to varētu uzskatīt par valsts atbalstu, un tādēļ tā norādīja, ka ir jānosaka, vai valsts likumdevējs ir izpildījis LESD 107. un 108. panta prasības.
- 6 Turpinājumā pirmās instances tiesa nosprieda, ka 2016. gada 16. novembra *ustawa o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw* [Likums, ar ko groza Dzelzceļa transporta likumu un dažus citus likumus] netika iesniegts Eiropas Komisijai iepriekšējai apspriešanai. No tā dalībvalstij izriet noteiktas LESD un Regulā 2015/1589 paredzētās sekas.
- 7 Turklāt pirmās instances tiesa uzskatīja, ka interpretācijas iestādes nostājai par to, ka sabiedrība nedrīkst izmantot *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta

a) punktā paredzētās tiesības, ir juridisks pamats. Tādējādi interpretācijas iestāde, izvērtējot izklāstīto nākotnes notikumu, bija tiesīga tieši atsaukties uz Savienības tiesību normām – gan uz LESD 107. un 108. pantu, gan uz Regulas 2015/1589 3. pantu, jo identificētā joma attiecas uz jautājumu par selektīvu jaunu valsts atbalstu, ko dalībvalsts piešķirusi uzņēmumam, un šī joma ietilpst Eiropas Savienības kompetencē saistībā ar iekšējā tirgus aizsardzības un uzņēmumu konkurētspējas jautājumiem.

- 8 Prasītāja, nepiekrizdama pirmās instances tiesas argumentācijai, iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 9 Prasītāja – pretēji interpretācijas iestādei – uzskata, ka *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktā paredzētais atbrīvojums neatbilst valsts atbalsta kritērijiem un par tā ieviešanu nebija jāpaziņo Eiropas Komisijai.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

- 10 Attiecībā uz pirmo jautājumu iesniedzējtiesa uzsver, ka līdz 2016. gada beigām spēkā esošie *u.p.o.l.* noteikumi, kas ierobežoja atbrīvojuma piemērošanu tikai šauram saņēmēju lokam (dzelzceļa līniju operatoriem un vairāku pārkraušanas termināļu īpašniekiem), radīja risku, ka šis atbrīvojums tiks uzskatīts par nelikumīgu valsts atbalstu tā piemērošanas klajas selektivitātes dēļ. Atbrīvojums, kas paredzēts *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktā – redakcijā, kas ir spēkā no 2017. gada 1. janvāra, – šķiet, nav uzskatāms par valsts atbalstu.
- 11 Proti, no 2017. gada 1. janvāra ir paplašināta *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas joma. Jo īpaši no nekustamā īpašuma nodokļa tika atbrīvoti dzelzceļa pievedceļi, kas iepriekšējā tiesību normu redakcijā nebija ņemti vērā, tostarp tie, kas veido tā saukto privāto infrastruktūru, t. i., tie, kas atrodas raktuvēs, ražotnēs vai elektrostacijās, kas ir visu dzelzceļa kravu pārvadājumu virzītājspēks. Turklāt atbrīvojums tika attiecināts arī uz ēkām, kas ietilpst dzelzceļa infrastruktūrā, kā arī tika paplašināta atbrīvojuma no nodokļa par zemi piemērošanas joma (atbrīvojums tika attiecināts arī uz kadastrālajiem zemes gabaliem, kas ietilpst dzelzceļa infrastruktūrā, nevis tikai uz zemes fragmentiem zem sliežu ceļiem, kā tas bija iepriekšējā tiesību normu redakcijā). Tomēr no 2017. gada 1. janvāra, lai piemērotu dzelzceļa infrastruktūrai atbrīvojumu no nodokļa, nepietiek tikai ar to, ka pievedceļš atrodas piederošajos zemes gabalos, bet ir nepieciešams, lai tas būtu faktiski nodots dzelzceļa pārvadājumu uzņēmuma rīcībā.
- 12 Tādējādi, sākot ar 2017. gada 1. janvāri, *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams neierobežotam saņēmēju lokam (atbrīvojumu var izmantot jebkurš uzņēmējs, kurš izmanto dzelzceļa transportu). Tādējādi tas nav vērsts uz konkrētiem individualizētiem uzņēmumiem, nozarēm

vai reģioniem, vai uz konkrēto uzņēmējdarbību, kā rezultātā tiktu dotas priekšrocības konkrētu preču ražošanai. Tomēr šajā noteikumā izmantotais konkrēta infrastruktūras veida piederības kritērijs var radīt šaubas, kā rezultātā praksē uzņēmēji, kas veic uzņēmējdarbību vienās un tajās pašās nozarēs (piemēram, raktuves, koģenerācijas stacijas, alus darītavas), var nonākt atšķirīgā situācijā nodokļu sloga ziņā.

- 13 Iesniedzējtiesa piebilst, ka, ja uzņēmēju situācijas diferenciācija neizriet tieši no ieviestā atbrīvojuma mehānisma un piekļuve tam ir pieejama jebkurai uzņēmējam, tam principā nevar piedēvēt selektivitāti. Jebkurai uzņēmējdarbībai (neatkarīgi no reģiona, nozares un citām pazīmēm), kas lieto dzelzceļa transportu, izmantojot sev piederošu dzelzceļa pievedceļu, ir tiesības uz likumā noteikto atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktu. Tā kā nav iespējams valsts tiesību aktos paredzētajam atbrīvojumam piedēvēt selektivitāti, neiestājas konkurences izkropļojuma nosacījums un tādēļ šāds atbrīvojums nav atzīstams par valsts atbalstu LESD 107. panta izpratnē.
- 14 Tomēr, no otras puses, rodas šaubas par iespējamo slēpto selektivitāti, kas saistīta ar *prima facie* objektīvu atbrīvojuma kritēriju izmantošanu. Tādējādi runa ir par faktisku selektivitāti, kad attiecīgais tiesību akts rada priekšrocības noteiktiem uzņēmumiem vai nozarēm, lai arī tas nav vērstas tikai uz šiem uzņēmumiem (nozarēm).
- 15 Iesniedzējtiesa precizē, ka *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktā paredzētais atbrīvojums tika ieviests saistībā ar plašiem grozījumiem *ustawa o transporcie kolejowym* [Dzelzceļa transporta likumā], ar ko savukārt tika ieviesta Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 2012/34/ES (2012. gada 21. novembris), ar ko izveido vienotu Eiropas dzelzceļa telpu. Gan Direktīvas 2012/34/ES, gan Dzelzceļa transporta likuma grozījumu mērķis ir dzelzceļa nozares attīstība, kas citastarp tiek panākta ar regulējuma liberalizāciju un stimulēšanas pasākumiem. No 2017. gada 1. janvāra spēkā esošais dzelzceļa transporta atbrīvojuma formulējums ir uzskatāms par saprātīgu un atbilstošu nodokļa stimulējošajai funkcijai, kas tādējādi mudina uzņēmējus izmantot bezemisiju un drošu dzelzceļa transportu.
- 16 Otrais jautājums attiecas uz situāciju, kurā uzņēmums ir izmantojis atbrīvojumu no nodokļa, pamatojoties uz aplūkojamo valsts tiesību normu, kas ieviesta, neievērojot LESD 108. panta 3. punktā paredzēto procedūru, un tagad nav drošs, vai tādos apstākļos, kādi ir valsts tiesā izskatāmajā strīdā, tam ir pienākums samaksāt maksājamo nodokli un procentus.
- 17 Šeit aplūkojamā problēma ir vēl jo nozīmīgāka, jo četru gadu laikā kopš atbrīvojuma ieviešanas ne nodokļu iestādes, ne administratīvās tiesas nav apstrīdējušas tā piemērošanu uzņēmumiem. Tas ir radījis pārliecību, ka atbrīvojuma no nodokļa izmantošana ir pareiza. Kopš 2021. gada, četrus gadus pēc atbrīvojuma ieviešanas, nodokļu iestādes sāka atteikties tā piemērošanu, atsaucoties uz to, ka Polija nav paziņojusi par atbrīvojumu Eiropas Komisijai, un

ar to saistīto valsts atbalsta risku. Tādējādi lieta attiecas uz fundamentāliem jautājumiem. Šāda situācija apdraud nodokļu maksātāju pamattiesības un ir pretrunā tiesiskai drošībai un labvēlīgai ekonomiskajai videi. Ja izrādītos, ka uzņēmumiem galu galā būtu jāsedz visas šīs situācijas finansiālās izmaksas, šāda situācija būtu vēl jo vairāk nosodāma.

- 18 Tāpēc izšķirošais jautājums ir, vai nodokļu maksātājiem var rasties negatīvas sekas, proti, ka viņiem ir pienākums maksāt nodokli ar procentiem tad, ja viņi ir rīkojušies, uzticoties pieņemtajam likumam. Ja izrādītos, ka par attiecīgo atbrīvojumu netika paziņots, neievērojot šādu pienākumu, vai – raugoties no ekonomiskā viedokļa – tiem būtu pienākums atmaksāt nelikumīgi piešķirto atbalstu un tādējādi samaksāt nodokli ar procentiem, vai arī šāds pienākums būtu jāizslēdz, ņemot vērā tiesiskās paļāvības principu?
- 19 Tādējādi Tiesas iespējamā sprieduma nozīme var būt ļoti plaša un attiekties uz nodokļu tiesību kvalitāti, valsts iestāžu pieņemamo praksi un atbildību par to darbībām vai bezdarbību. Lai gan Tiesa vairākkārt ir lēmusi par valsts atbalstu, tās judikatūrā līdz šim nav aplūkots nekustamā īpašuma nodoklis jautājumā norādītajā tvērumā.
- 20 Iesniedzējtiesas šaubas ir par to, vai attiecīgā atbrīvojuma ieviešana Polijas tiesiskajā regulējumā var radīt nelīdzsvarotību Savienības tirgū LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, tostarp šī atbrīvojuma potenciāli selektīvā rakstura dēļ. Iesniedzējtiesā izskatāmā lieta ir par atbrīvojumu no nekustamā īpašuma nodokļa, tādēļ var izvērtēt, vai tas ir dalībvalsts piešķirta valsts atbalsta veids, kas ir jāapstiprina Eiropas Komisijai, vai arī tas ir tikai parasts objektīvs atbrīvojums, kas neietilpst valsts atbalsta jēdzienā. Tās ieskatā atbrīvojums ir likumīgs un atbilst Savienības noteikumiem, taču rodas jautājums, vai to var piemērot, ja nav izpildīts paziņošanas pienākums.
- 21 Iesniedzējtiesa uzsver, ka jēdziena “valsts atbalsts” interpretācija var radīt interpretācijas šaubas, jo šī jēdziena definīcija Savienības tiesībās nav sniegta. Tiesas sniegtā valsts atbalsta definīcija, kas pamatota uz LESD 107. panta 1. punkta interpretāciju, ir plaša un aptver plašu valsts atbalsta pasākumu uzņēmumiem spektru. Tiesas judikatūrā ir izšķirti četri kritēriji, pēc kuriem atbalstu (atbalsta pasākumu) var atzīt par nesaderīgu ar iekšējo tirgu. Atbalstam kumulatīvi jāatbilst šādiem nosacījumiem: 1) tas tiek veikts valsts iejaukšanās ietvaros vai ar valsts līdzekļiem; 2) rada uzņēmējam ekonomiskas priekšrocības; 3) tas ir selektīvs; 4) tas ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm un rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus. Iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā lietā ir apšaubāma pēdējo divu nosacījumu iestāšanās.
- 22 Iesniedzējtiesa norāda, ka attiecībā uz vēlākajiem *u.p.o.l.* 7. panta grozījumiem, kas veikti 2021. gada 17. novembrī, nodokļu atvieglojumu attiecinot uz dzelzceļa kravu termināļiem, Polijas likumdevējs uzskatīja, ka pastāv valsts atbalsta risks, un tāpēc ir nepieciešams par to paziņot Eiropas Komisijai. Tomēr šajā ziņā iesniedzējtiesa uzsver, ka šis grozījums ir paredzēts konkrētiem uzņēmumiem. Tā

piebilst, ka Polijas ekonomikas realitātē ir tik daudz uzņēmumu (gan privātu, gan valsts), kuriem pieder zeme, uz kuras atrodas dzelzceļa infrastruktūra, ka nodokļu atvieglojuma attiecināšana uz šo infrastruktūru var graut tēzi par 2017. gadā ieviestā nodokļa atbrīvojuma selektīvo raksturu. Tāpēc iesniedzējtiesa jautā, vai nodokļa atbrīvojuma attiecināšana uz dzelzceļa infrastruktūru nozīmē nozares atbalstu, kas tiek piešķirts uzņēmumiem, kuriem pieder nekustamais īpašums, uz kura atrodas šāda infrastruktūra.

- 23 Visbeidzot, iesniedzējtiesa norāda, ka pastāv tālejošas šaubas par attiecīgā atbrīvojuma iespējamo ietekmi uz konkurenci, jo īpaši ņemot vērā iespēju, ka atbrīvojumam var būt selektīvas iezīmes (slēpta selektivitāte). Šajā situācijā ir būtiski noteikt, vai – pat ja pastāv LESD 107. panta 1. punktā minētā atbalsta rašanās iespējamība – par tiesību aktu grozījumu projektu būtu bijis jāpaziņo un vai, ja par to netiek paziņots, atbilstoši LESD 108. panta 3. punktam nav iespējams sniegt atbalstu. Līdz ar to ir jānosaka, vai, neraugoties uz to, ka *u.p.o.l.* 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punkts – redakcijā, kas bija spēkā no 2017. gada līdz 2021. gadam, – ir ieviests valsts tiesiskajā regulējumā, tas varēja būt par pamatu uzņēmumiem iegūt tiesības uz atbrīvojumu, pat ja par to nav paziņots.

DARBA VERSIJAS