

Mål C-453/23**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

19 juli 2023

Hänskjutande domstol

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

19 april 2023

Klagande:

E. sp. z o.o.

Motpart:

Prezydent Miasta Mielca

Saken i det nationella målet

Överklagande som ingetts till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) av den dom som meddelades av Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Förvaltningsdomstolen i Rzeszów för Nedre Karpaternas vojvodskap, Polen) den 19 oktober 2021 i ett mål där E. sp. z o.o. överklagade ett förhandsbesked avseende fastighetsskatt som utfärdats av Prezydent Miasta Mielca (borgmästaren i staden Mielca, Polen) den 14 juni 2021.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av artiklarna 107.1 och 108.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) jämförda med artikel 2 i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Tolkningsfrågorna har framställts med stöd av artikel 267 FEUF.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1) Snedvrider eller hotar det att snedvrیدا konkurrensen, mot bakgrund av artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (konsoliderad version: EUT C 202, 7.6.2016, s. 47), att en medlemsstat beviljar en skattelättnad till samtliga näringsidkare, såsom den som föreskrivs i artikel 7.1 punkt 1 led a i Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (lag om lokala skatter och avgifter av den 12 januari 1991) (Dz.U. 2019, pos. 1170, i dess ändrade lydelse), enligt vilken mark, byggnader och anläggningar, vilka utgör en del av järnvägsinfrastrukturen i den mening som avses i bestämmelserna om järnvägstransporter och som ställs till järnvägsoperatörernas förfogande, är undantagna från fastighetsskatt?

Om svaret på fråga 1 är jakande, är en näringsidkare som tidigare åtnjutit undantag från beskattning enligt ovan nämnda nationella bestämmelse, vilken införts utan att följa det förfarande som föreskrivs i 108.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (konsoliderad version: EUT C 202, 7.6.2016, s. 47) jämförd med artikel 2 i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (kodifiering) (Text av betydelse för EES, EUT L 248, 26.9.2015, s. 9), skyldig att betala utestående skatt jämte ränta?

Anförda unionsbestämmelser

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt: artiklarna 107.1, 108.3 och 267,

Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 2.

Anförda nationella bestämmelser

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (lag om lokala skatter och avgifter av den 12 januari 1991) (Dz.U. 2019, pos. 1170, i dess ändrade lydelse, nedan kallad lagen om lokala skatter och avgifter), artiklarna 2.1, 2.2, 4.1 och 7.1 punkt 1 led a.

Enligt artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter (som åberopas i den första frågan), är mark, byggnader och anläggningar, vilken utgör en del av järnvägsinfrastrukturen i den mening som avses i bestämmelserna om järnvägstransporter, och som ställs till järnvägsoperatörernas förfogande, undantagna från fastighetsskatt.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (lag av den 30 april 2004 om förfaranden i mål om statligt stöd (Dz. U. 2023, pos. 702), artikel 6.2.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Det klagande bolaget, vilket är skyldigt att betala fastighetsskatt för den infrastruktur och mark som det äger, begärde hos borgmästaren i staden Mielec (nedan kallad tolkningsmyndigheten) ett skriftligt förhandsbesked avseende tolkningen av bestämmelserna i den nationella skattelagstiftningen. I ansökan uppgav bolaget att det i egenskap av enhet som bedriver ekonomisk verksamhet innehar ett järnvägsspår på den mark som det äger, och att en del av järnvägsspårets infrastruktur tillhör bolaget. Enligt bolagets uppfattning kommer det, från och med den tidpunkt då det ställer järnvägsspåret till förfogande för en annan operatör som kommer att utföra transporter för bolagets räkning, att kunna åtnjuta undantag från fastighetsskatt på hela den inskrivna tomten på vilken den aktuella järnvägsinfrastrukturen är belägen, liksom de tomter som förvärfvas i framtiden, vilka också delvis kommer att bebyggas med ett järnvägsspår (järnvägsinfrastruktur).
- 2 För att få bekräftelse på sin ståndpunkt ställde bolaget följande frågor till tolkningsmyndigheten: 1) Kan bolaget tillämpa undantaget från fastighetsskatt i artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter på mark och infrastruktur från och med den tidpunkt då tillstånd beviljas för tillträde till järnvägsspåret i fråga och då järnvägsoperatören auktoriseras (vilket förväntas äga rum 2021)? 2) Kommer bolaget att kunna tillämpa undantaget från fastighetsskatt enligt artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter på hela det nya markområdet som det förvärvar i framtiden?
- 3 Tolkningsmyndigheten ansåg att bolagets ståndpunkt var felaktig. Enligt myndighetens mening kan rätten till undantag inte utövas, trots att de formella förutsättningarna för undantaget är uppfyllda, eftersom den strider mot unionsrättens bestämmelser om statligt stöd. Ändringslagen, vars syfte var att bevilja näringsidkare statligt stöd i form av undantag från fastighetsskatt, var i själva verket inte underställd Europeiska kommissionens föregående granskningsförfarande.
- 4 Klaganden överklagade förhandsbeskedet till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Förvaltningsdomstolen i Rzeszów för Nedre Karpaternas vojvodskap, Polen), vilken är domstolen i första instans.
- 5 Domstolen i första instans ogillade klagandens talan. Nämnda domstol konstaterade att ett undantag från skatteplikt, vilket undantar företag från att betala en skatt till ett statligt organs budget (en lokal myndighet), uppfyller villkoren för att kvalificeras som statligt stöd, varför den påpekade att det är nödvändigt att fastställa huruvida den nationella lagstiftaren har uppfyllt kraven i artiklarna 107 och 108 FEUF.
- 6 Vidare konstaterade domstolen i första instans att Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (lagen

av den 16 november 2016 om ändring av lagen om järnvägstransporter och vissa andra lagar) inte hade anmälts till Europeiska kommissionens för ett föregående granskningsförfarande. Detta medför vissa konsekvenser för medlemsstaten enligt FEUF och förordning 2015/1589.

- 7 Domstolen i första instans ansåg även att tolkningsmyndighetens ståndpunkt om att bolaget inte kunde utöva sin rätt enligt artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter hade stöd i lag. Tolkningsmyndigheten hade därför rätt att direkt stödja sig på unionsbestämmelser, nämligen artiklarna 107 och 108 FEUF och artikel 3 i förordning (EU) 2015/1589, när den bedömde den framtida händelsen som klaganden hade frågat om. Detta eftersom rättsfrågorna rörde ett nytt selektivt statligt stöd som en medlemsstat beviljat en näringsidkare, det vill säga en fråga som har överförts till unionen i samband med frågor som rör skyddet av den inre marknaden och konkurrenskraften hos företag.
- 8 Klaganden, som inte höll med det resonemang som fördes av domstolen i första instans, överklagade domen till den hänskjutande domstolen.

Parternas huvudargument

- 9 Klaganden anser, till skillnad från tolkningsmyndigheten, att det undantag som föreskrivs i artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter inte uppfyller villkoren för att kvalificeras som statligt stöd och att detta undantag inte behövde anmälas till Europeiska kommissionen innan det infördes i den nationella rättsordningen.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 10 När det gäller den första frågan understryker den hänskjutande domstolen att de bestämmelser i lagen om lokala skatter och avgifter, vilka var i kraft fram till slutet av år 2016 och vilka begränsade undantaget till en liten krets av aktörer (järnvägsoperatörer och ägare av flera omlastningsterminaler), medförde en risk för att detta undantag skulle anses utgöra olagligt statligt stöd på grund av dess uppenbart selektiva tillämpning. Det undantag som föreskrivs i artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter, i den lydelse som gäller sedan den 1 januari 2017, förefaller inte utgöra statligt stöd.
- 11 Detta beror på att undantaget från skatteplikt i artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter utvidgades från och med den 1 januari 2017. I synnerhet undantogs järnvägsspår från fastighetsskatt, vilka inte omfattades av dess tidigare lydelse, inklusive sådana järnvägsspår som utgör så kallad privat infrastruktur. Dessa är järnvägsspår belägna i gruvor, fabriker eller kraftverk genom vilka all järnvägsgodstrafik förflyttas på. Dessutom har undantaget utvidgats till att omfatta byggnader som är en del av järnvägsinfrastrukturen. Undantaget för mark har också utvidgats till att omfatta mark som uppenbart utgör en del av järnvägsinfrastrukturen, det vill säga inte endast delar av markområdet

som täcks av spår (vilket var omfattningen av den tidigare lydelsen av undantagsbestämmelsen). Från och med den 1 januari 2017 är det dock inte tillräckligt att man har ett järnvägsspår på sin mark för att undantaget från skatteplikt för järnvägsinfrastruktur ska vara tillämpligt. Det är nödvändigt att det faktiskt görs tillgängligt för en järnvägsoperatör.

- 12 Undantaget från skatteplikt i artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter gäller således från och med den 1 januari 2017 för en obegränsad krets av aktörer (alla näringsidkare som använder sig av järnvägstransporter kan omfattas av undantaget). Följaktligen är undantaget inte specifikt inriktat på enskilda företag, en viss sektor eller region, eller specifika verksamheter (för att tillverkningen av vissa produkter på så vis skulle gynnas). Det kriterium om ägande av en viss typ av infrastruktur som används i denna bestämmelse kan dock väcka vissa tvivel, vilket i praktiken innebär att näringsidkare som är verksamma inom samma sektorer (till exempel gruvor, värmekraftverk, bryggerier) kan komma att hamna i olika situationer vad gäller deras skattemässiga börda.
- 13 Den hänskjutande domstolen tillägger att om näringsidkarna försätts i olika situationer utan att det föreligger något direkt samband med det införda undantaget från skatteplikt (vilket omfattar alla näringsidkare) kan det i princip inte anses vara fråga om någon selektivitet. Alla företag (oberoende av region, sektor och andra egenskaper) som utför transporter på sina egna järnvägsspår kan tillämpa den lagstadgade undantagsbestämmelsen i artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter. Eftersom den skattelättnad som föreskrivs i den nationella lagstiftningen inte kan tillskrivas ett selektivt inslag, är det inte fråga om en snedvridning av konkurrensen och en sådan skattelättnad kan följaktligen inte anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF.
- 14 Å andra sidan finns det emellertid anledning att ifrågasätta förekomsten av en eventuell dold selektivitet i samband med vad som vid första anblicken förefaller vara objektiva kriterier för undantag från skatteplikt. Det är således fråga om en faktisk selektivitet genom vilken ett instrument gynnar vissa företag eller sektorer, trots att det inte är riktat enbart till dessa företag (sektorer).
- 15 Den hänskjutande domstolen har påpekat att undantaget i artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter infördes i samband med en omfattande ändring av Ustawa o transporcie kolejowym (lagen om järnvägstransporter), genom vilken Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/34/EU av den 21 november 2012 om inrättande av ett gemensamt europeiskt järnvägsområde införlivades. Syftet med direktiv 2012/34/EU och ändringen av lagen om järnvägstransporter är att utveckla järnvägarna, särskilt genom liberalisering av bestämmelser och stimulansåtgärder. Undantaget avseende järnvägar som gäller sedan den 1 januari 2017 kan anses vara lämplig och ligger i linje med skattens stimulerande funktion, vilken uppmuntrar näringsidkare att använda utsläppsfria och säkra järnvägstransporter.

- 16 Den andra frågan avser en situation där en näringsidkare har beviljats ett undantag från skatteplikt enligt den aktuella nationella bestämmelsen, vilken införts utan att det förfarande som föreskrivs i artikel 108.3 FEUF följts, och det råder numera osäkerhet om huruvida vederbörande, under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, är skyldigt att betala utestående skatt jämte ränta.
- 17 Det problem som behandlas i detta mål är desto mer betydelsefullt eftersom varken skattemyndigheterna eller förvaltningsdomstolarna under de fyra år som gått sedan undantaget infördes har ifrågasatt näringsidkarnas tillämpning av det. Detta har lett till uppfattningen att undantaget från skatteplikt är lagligt. Från och med år 2021, det vill säga fyra år efter införandet av skattelättnaden, vägrade skattemyndigheterna att tillämpa den på grund av att Polen inte hade anmält den till Europeiska kommissionen och att det därför fanns en risk för att det förelåg ett statligt stöd. Målet rör därför grundläggande frågor. En sådan situation äventyrar skattskyldiga personers grundläggande rättigheter och strider mot rättssäkerheten och ett gynnsamt företagsklimat. Det skulle vara ännu mer beklagligt om det visade sig att det i slutändan var näringsidkarna som fick bära den ekonomiska kostnaden för denna situation.
- 18 Den avgörande frågan är således huruvida de skattskyldiga personer som handlat i förtroende för gällande rätt kan bära de negativa konsekvenserna i form av en skyldighet att betala skatt jämte ränta. Om det skulle visa sig att det aktuella undantaget inte hade anmälts trots att en sådan anmälningsskyldighet förelåg, är näringsidkarna då, i ekonomiskt hänseende, skyldiga att återbetala det stöd som olagligen beviljats, det vill säga att betala skatt jämte ränta, eller utgör principen om skydd för berättigade förväntningar hinder för en sådan skyldighet?
- 19 Relevansen av en eventuell dom från EU-domstolen kan därför vara mycket omfattande och avse skattelagstiftningens kvalitet, de statliga myndigheternas godtagbara praxis och ansvaret för myndigheternas handlingar eller underlåtenhet. Även om EU-domstolen vid ett flertal tillfällen har uttalat sig i frågan om statligt stöd, har dess rättspraxis hittills inte omfattat fastighetsskatt i den utsträckning som anges i den aktuella frågan.
- 20 Enligt den hänskjutande domstolen framstår det som oklart huruvida införandet av det aktuella undantaget i den polska rättsordningen kan leda till en obalans på unionsmarknaden i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, bland annat på grund av undantagets potentiellt selektiva karaktär. Målet vid den hänskjutande domstolen rör ett undantag från fastighetsskatt, vilket innebär att man kan fråga sig om det utgör ett statligt stöd som beviljats av en medlemsstat och som ska godkännas av Europeiska kommissionen, eller om det endast utgör ett materiellt undantag som inte omfattas av begreppet statligt stöd. Enligt den hänskjutande domstolen är undantaget från skatteplikt lagenligt och förenligt med unionsrätten, däremot uppkommer frågan huruvida undantaget kan tillämpas när anmälningsskyldigheten i fråga inte har uppfyllts.

- 21 Den hänskjutande domstolen understryker att tolkningen av begreppet ”statligt stöd” kan ge upphov till tolkningstvivel eftersom det saknas en definition av detta begrepp i unionsrätten. EU-domstolens definition av statligt stöd, vilken grundar sig på en tolkning av artikel 107.1 FEUF, är bred och omfattar ett brett spektrum av statliga åtgärder till stöd för företag. I EU-domstolens rättspraxis görs åtskillnad mellan fyra kriterier för att ett stöd (en stödåtgärd) ska anses vara oförenligt med den inre marknaden. Stödet ska uppfylla följande kumulativa villkor: 1) det ska utföras inom ramen för en statlig åtgärd eller med hjälp av statliga medel, 2) det ska ge näringsidkaren en ekonomisk fördel, 3) det ska vara selektivt, och 4) det ska påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen. Enligt den hänskjutande domstolens mening är det i förevarande fall tveksamt om de två sistnämnda villkoren är uppfyllda.
- 22 Den hänskjutande domstolen påpekar att den polska lagstiftaren, vid den efterföljande ändringen av artikel 7 i lagen om lokala skatter och avgifter den 17 november 2021 (vilken innebar att skattelättnaden utvidgades till att omfatta järnvägsgodsterminaler), ansåg att det fanns en risk att det förelåg statligt stöd och att det därför skulle anmälas till Europeiska kommissionen. Den hänskjutande domstolen påpekar emellertid i detta hänseende att denna ändring riktar sig till en viss krets av aktörer. Den tillägger att det i det polska näringslivet finns ett så stort antal näringsidkare (både privata och offentliga) som äger mark på vilken järnvägsinfrastruktur är belägen, att det förhållandet att denna infrastruktur omfattas av skattelättnaden skulle det kunna undergräva argumentet att den skattelättnad som infördes år 2017 är selektiv. Den hänskjutande domstolen frågar sig därför huruvida det faktum att järnvägsinfrastruktur omfattas av skattelättnaden innebär att det är fråga om stöd till näringsidkare inom sådana sektorer som äger mark på vilken sådan infrastruktur är belägen.
- 23 Den hänskjutande domstolen konstaterar avslutningsvis att det finns långtgående tvivel beträffande det aktuella undantagets potentiella inverkan på konkurrensen, särskilt med hänsyn till att undantaget kan ha selektiva inslag (dold selektivitet). Under dessa omständigheter är det av avgörande betydelse att fastställa om de föreslagna lagändringarna borde ha anmälts, även om det är sannolikt att det föreligger statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF, och om avsaknaden av en sådan anmälan gör att stödet ska betraktas som otillåtet i den mening som avses i artikel 108.3 i FEUF. Det är följaktligen nödvändigt att fastställa huruvida bestämmelsen i artikel 7.1 punkt 1 led a i lagen om lokala skatter och avgifter, i dess lydelse mellan åren 2017 och 2021 – trots att den har införts i den nationella rättsordningen – kan, i avsaknad av anmälan, utgöra en grund för att näringsidkare anses ha förvärvat rätten till undantag från skatteplikt.