

Sag C-453/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

19. juli 2023

Forelæggende ret:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Afgørelse af:

19. april 2023

Sagsøger:

E. sp. z o.o.

Sagsøgt:

Prezydent Miasta Mielca (Polen)

Hovedsagens genstand

Kassationsappel iværksat af E. sp. z o.o. ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) til prøvelse af dom truffet af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Rzeszów, Polen) af 19. oktober 2021 i en sag vedrørende E. sp. z o.o.'s søgsmål til prøvelse af en bindende forhåndsbesked vedrørende skattelovens bestemmelser om ejendomsskat udstedt af Prezydent Miasta Mielca (borgmesteren i byen Mielec) den 14. juni 2021.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Fortolkning af artikel 107, stk. 1, samt artikel 108, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (herefter »TEUF«) sammenholdt med artikel 2 i Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde. De præjudicielle spørgsmål forelægges i henhold til artikel 267 TEUF.

Præjudicielle spørgsmål

1) I lyset af artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (konsolideret udgave: EUT C 202 af 7.6.2016, s. 47) fordrejer eller truer det med at fordreje konkurrencen, når en medlemsstat indrømmer en skattelempe, der er rettet mod alle virksomheder, som f.eks. artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov af 12. januar 1991 om lokale skatter og afgifter (Dz.U. af 2019, nr. 1170, med senere ændringer), og som består i fritagelse for ejendomsskat af grunde, bygninger og anlæg, der udgør en del af jernbaneinfrastrukturen i henhold til bestemmelserne om jernbanetransport, og som stilles til rådighed for jernbanevirksomheder?

2) Hvis det første spørgsmål besvares bekræftende, er en virksomhed, der har nydt godt af en skattefritagelse i henhold til ovennævnte nationale bestemmelse, der er indført uden overholdelse af den krævede procedure i artikel 108, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (konsolideret udgave: EUT C 202 af 7.6.2016, s. 47), sammenholdt med artikel 2 i Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (konsolideret tekst) (EØS-relevant tekst: EUT L 248 af 24.9.2015, s. 9), forpligtet til at betale den udestående skat med tillæg af renter?

Anførte EU-retlige forskrifter

Traktaten om Den Europæiske funktionsmåde: artikel 107, stk. 1, artikel 108, stk. 3, artikel 267.

Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde: artikel 2.

Anførte nationale forskrifter

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (lov af 12.1.1991 om lokale skatter og afgifter) (Dz.U. af 2019, pos. 1170 som ændret, herefter »lov om lokale skatter og afgifter«): artikel 2, stk. 1 og 2, artikel 4, stk. 1, artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a).

I henhold til artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter, som er anført i det første præjudicielle spørgsmål, er grunde, bygninger og anlæg, der udgør en del af jernbaneinfrastrukturen i henhold til jernbanetransportbestemmelserne, og som stilles til rådighed for jernbaneoperatører, fritaget for ejendomsskat.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (lov af 30.4.2004 om behandling af statsstøttesager) (Dz.U. af 2023, pos. 702): artikel 6, stk. 2.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Det sagsøgende selskab, som betaler ejendomsskat af den infrastruktur, der hører til ejendommen, og af grundstykket under den, indgav en anmodning til borgmesteren i byen Mielec (herefter »den fortolkende myndighed«) om en bindende forhåndsbesked. Selskabet anførte i sin anmodning, at det som en enhed, der driver økonomisk virksomhed ejer et jernbanespor på den grund, som selskabet ejer, og at en del af infrastrukturen på jernbanespor tilhører selskabet. Efter selskabets opfattelse vil det, fra det øjeblik sidesporet stilles til rådighed for en anden operatør, der vil udføre transport på selskabets vegne, kunne nyde godt af fritagelse for ejendomsskat for hele den registrerede grund, hvorpå jernbaneinfrastrukturelementerne er placeret, såvel som de grunde, der erhverves i fremtiden, og som også delvist vil blive bebygget med sidesporet (jernbaneinfrastruktur).
- 2 Med henblik på at få bekræftet sin holdning stillede det pågældende selskab følgende spørgsmål til den fortolkende myndighed: 1) om det kan anvende fritagelsen for ejendomsskat i henhold til artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter på grunde og infrastruktur fra det tidspunkt, hvor tilladelsen til at køre ind på sidesporet er givet, og den relevante tilladelse er givet til den licenserede jernbaneoperatør, hvilket forventes at være i 2021?; 2) vil det være muligt at anvende fritagelsen for ejendomsskat i henhold til artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter på hele det nye areal, når det er blevet erhvervet?
- 3 Den fortolkende myndighed fandt, at dette selskabs standpunkt var forkert. På trods af den formelle opfyldelse af betingelserne for fritagelse, kan denne ret ikke udøves, fordi den er i strid med de EU-retlige statsstøtteregler. Faktisk var ændringsloven, hvis virkning var at yde offentlig støtte til virksomheder i form af fritagelse for ejendomsskat, ikke underlagt Europa-Kommissionens forudgående kontrolprocedure.
- 4 Sagsøgeren anlagde herefter et søgsmål til prøvelse af denne forhåndsbesked ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Rzeszów), som er retten i første instans.
- 5 Retten i første instans gav ikke selskabet medhold. Den fandt, at skattefritagelsen, som fritager selskabet for en skattebyrde til fordel for en offentlig myndigheds budget (en lokal myndighed), opfylder betingelserne for at blive betraget som statsstøtte, og den påpegede derfor behovet for at afgøre, om den nationale lovgiver havde overholdt kravene i artikel 107 TEUF og 108 TEUF.

- 6 Dernæst fandt retten i første instans, at ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (lov af 16.11.2016 om ændring af lov om jernbanetransport og visse andre love, ikke var blevet anmeldt til Europa-Kommissionen med henblik på den indledende høringsprocedure. Dette har visse konsekvenser for medlemsstaten i henhold til EUF-traktaten og forordning 2015/1589.
- 7 Retten i første instans fastslog desuden, at den fortolkende myndigheds holdning til selskabets manglende evne til at udøve retten i henhold til artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter har et lovligt retsgrundlag. Den fortolkende myndighed var derfor berettiget til at støtte sig direkte på EU-reglerne, både artikel 107 TEUF og 108 TEUF og artikel 3 i forordning 2015/1589, ved vurderingen af den fremlagte fremtidige begivenhed, da den identificerede problemstilling vedrører spørgsmålet om en selektiv ny statsstøtte ydet af en medlemsstat til en virksomhed, dvs. et spørgsmål, der er overført til Unionens kompetence i forbindelse med spørgsmål vedrørende beskyttelsen af det indre marked og virksomhedernes konkurrenceevne.
- 8 Sagsøgeren, som var uenig i retten i første instans' begrundelse, har iværksat en kassationsappel ved den forelæggende ret.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 9 Sagsøgeren er – i modsætning til den fortolkende myndighed – af den opfattelse, at fritagelsen i artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter ikke opfylder kriterierne for statsstøtte, og at indførelsen heraf ikke skulle anmeldes til Europa-Kommissionen.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 10 For så vidt angår det første spørgsmål, har den forelæggende ret påpeget, at de bestemmelser i lov om lokale skatter og afgifter, der var gældende indtil udgangen af 2016, og som begrænsede anvendelsen af fritagelsen til en snæver gruppe af enheder (jernbaneoperatører og ejere af en række omladningsterminaler), indebar en risiko for, at denne fritagelse blev anset for ulovlig statsstøtte på grund af den åbenlyse selektivitet i dens anvendelse. Fritagelsen i artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter, som trådte i kraft den 1. januar 2017, synes ikke at udgøre statsstøtte.
- 11 Den 1. januar 2017 blev anvendelsesområdet for skattefritagelsen i henhold til artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter udvidet. Navnlig sidespor, som var udeladt i den tidligere lovtekst, blev fritaget for ejendomsskat, også dem, der er såkaldt privat infrastruktur, dvs. dem, der ligger ved miner, fabrikker eller kraftværker, som er drivkraften bag al jernbanegodstrafik. Derudover blev bygninger, der udgør en del af jernbaneinfrastrukturen, også undtaget, og anvendelsesområdet af fritagelsen for grunde blev udvidet (til at

omfatte registrerede parceller af grunde, der udgør en del af jernbaneinfrastrukturen, og ikke kun de dele af grunden, der er optaget af sporene, som var tilfældet under den tidligere formulering af bestemmelserne). Fra den 1. januar 2017 var det dog ikke tilstrækkeligt blot at eje et sidespor på sin grund for at kunne anvende skattefritagelsen for jernbaneinfrastruktur; det var nødvendigt rent faktisk at stille det til rådighed for jernbaneoperatører.

- 12 Fritagelsen i henhold til artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter finder derfor anvendelse fra den 1. januar 2017 for en ubegrænset kreds af modtagere (enhver virksomhed, der bruger jernbanetransport, kan drage fordel af fritagelsen). Derfor er den ikke rettet mod specifikke virksomheder, sektorer, regioner eller specifikke aktiviteter, hvilket ville resultere i en begunstiging af visse produktioner. Kriteriet om at eje en bestemt type infrastruktur, som bruges i denne bestemmelse, kan imidlertid være tvivlsomt med det resultat, at virksomheder, der driver virksomhed i de samme sektorer (for eksempel miner, termiske kraftværker, bryggerier), i praksis kan være i en anden situation med hensyn til deres skattebyrde.
- 13 Den forelæggende ret tilføjer, at hvis differentieringen af de økonomiske aktørers situation ikke følger direkte af den indførte fritagelsesmekanisme, og adgangen til den er tilgængelig for enhver økonomisk aktør, kan den i princippet ikke tillægges selektivitet. Enhver virksomhed (uanset region, branche eller andre karakteristika), der bruger jernbanetransport ved hjælp af et ejet sidespor, er berettiget til den lovbestemte skattefritagelse i henhold til artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter. Den manglende mulighed for at tillægge den skattefritagelse, der er fastsat i den nationale lovgivning, selektivitet udelukker, at betingelsen om konkurrencefordrejning er opfyldt, og at en sådan fritagelse derfor kan anerkendes som statsstøtte i henhold til artikel 107 TEUF.
- 14 På den anden side opstår der dog tvivl om en mulig skjult selektivitet forbundet med brugen af umiddelbart objektive fritagelseskriterier. Det er derfor et spørgsmål om de facto selektivitet, hvor det pågældende instrument har den virkning, at det begunstiger visse virksomheder eller sektorer, uanset at det ikke kun er rettet mod disse virksomheder (sektorer).
- 15 Den forelæggende ret præciserer, at undtagelsen i artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter blev indført i forbindelse med en omfattende ændring af lov om jernbanetransport, som igen gennemførte Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2012/34/EU af 21. november 2012 om oprettelse af et fælles europæisk jernbaneområde. Formålet med både direktiv 2012/34/EU og ændringen af jernbanetransportloven er udvikling af jernbanerne, hvilket bl.a. opnås gennem liberalisering af regler og stimulerende foranstaltninger. Den form for jernbanefritagelse, der har været gældende siden 1. januar 2017, kan betragtes som rimelig og i overensstemmelse med afgiftens stimulerende funktion, som således tilskynder virksomheder til at bruge nul-emission og sikker jernbanetransport.

- 16 Det andet spørgsmål vedrører de tilfælde, hvor en virksomhed har nydt godt af en skattefritagelse på grundlag af den pågældende nationale bestemmelse, der er indført uden overholdelse af den procedure, der er fastsat i artikel 108, stk. 3, TEUF, og der er nu opstået i tvivl om, hvorvidt selskabet under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er forpligtet til at betale den udestående skat med tillæg af renter.
- 17 Det problem, der behandles her, er så meget desto vigtigere, fordi hverken skattemyndighederne eller de administrative domstole i de fire år, der er gået, siden fritagelsen blev indført, har anfægtet virksomhedernes brug af den. Det førte til den overbevisning, at skattefritagelsen blev anvendt korrekt. Fra 2021, fire år efter fritagelsen blev indført, begyndte skattemyndighederne at nægte at anvende den med henvisning til, at Polen ikke havde anmeldt fritagelsen til Europa-Kommissionen og den dermed forbundne risiko for statsstøtte. Sagen vedrører derfor grundlæggende spørgsmål. En sådan situation underminerer skatteydernes grundlæggende rettigheder og er i modstrid med retssikkerheden og et gunstigt økonomisk miljø. Det ville være endnu mere forkasteligt, hvis det skulle vise sig, at virksomhederne i sidste ende skulle bære de økonomiske omkostninger ved hele situationen.
- 18 Det afgørende spørgsmål er derfor, om skatteydere kan udsættes for negative konsekvenser i form af en forpligtelse til at betale skat med renter, når de har handlet i tillid til den gældende lovgivning. Hvis det viser sig, at den pågældende fritagelse ikke blev anmeldt i strid med en sådan forpligtelse, skal de så være økonomisk forpligtet til at tilbagebetale den ulovligt ydede støtte og dermed betale skatten med renter, eller er en sådan forpligtelse udelukket af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning?
- 19 Relevansen af en eventuel dom fra Domstolen kan derfor være meget bred og vedrøre kvaliteten af skattelovgivningen, de statslige myndigheders acceptable praksis og ansvaret for deres handlinger eller undladelser. Selv om Domstolen flere gange har udtalt sig om statsstøtte, har dens retspraksis hidtil ikke omfattet ejendomsskat i den udstrækning, der er angivet i spørgsmålet.
- 20 Den forelæggende rets tvivl går på, om indførelsen af den pågældende fritagelse i den polske retsorden kan føre til en uligevægt på EU-markedet i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, herunder på grund af denne fritagelses potentielt selektive karakter. Den sag, der verserer for den forelæggende ret, vedrører en fritagelse for ejendomsskat, og det er derfor muligt at overveje, om den udgør en form for statsstøtte ydet af en medlemsstat, som skal godkendes af Europa-Kommissionen, eller om den blot udgør en fritagelse af materiel karakter, der ikke falder ind under begrebet statsstøtte. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at fritagelsen er lovlig og i overensstemmelse med EU-retten, men spørgsmålet er, om den kan anvendes i tilfælde af manglende anmeldelse.
- 21 Den forelæggende ret henviser til, at fortolkningen af begrebet »statsstøtte« kan give anledning til fortolkningstvivl, fordi der ikke findes en definition af begrebet

i EU-retten. Domstolens definition af statsstøtte – baseret på en fortolkning af artikel 107, stk. 1, TEUF – er bred og dækker et bredt spektrum af statsstøtteforanstaltninger til virksomheder. I Domstolens retspraksis sondres der mellem fire kriterier for at erklære en given støtte (støtteforanstaltning) uforenelig med det indre marked. Støtten skal kumulativt opfylde følgende betingelser: 1) finde sted ved statslig intervention eller ved hjælp af statsmidler; 2) give virksomheden en økonomisk fordel; 3) være selektiv; 4) påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne og fordreje eller true med at fordreje konkurrencen. Ifølge den forelæggende ret er det i den aktuelle sag tvivlsomt, om de to sidste betingelser er opfyldt.

- 22 Den forelæggende ret påpeger, at den polske lovgiver ved den efterfølgende ændring af artikel 7 i lov om lokale skatter og afgifter den 17. november 2021, der består i at udvide skattelettelsen til jernbanegodsterminaler, var bevidst om risikoen for, at der var tale om statsstøtte, og at anmeldelse til Europa-Kommissionen derfor er påkrævet. Den forelæggende ret påpeger dog i denne forbindelse, at denne ændring er rettet mod specifikke virksomheder. Den forelæggende ret tilføjer, at der i den polske økonomiske virkelighed er så mange virksomheder (både private og offentlige), der ejer grunde, hvor jernbaneinfrastruktur er placeret, at inkluderingen af denne infrastruktur i skattelettelsen kan underminere tesen om den selektive karakter af den skattefritagelse, der blev indført i 2017. Den forelæggende ret spekulerer derfor på, om inkluderingen af jernbaneinfrastruktur i skattefritagelsen svarer til sektorstøtte til de virksomheder, der ejer den ejendom, hvorpå denne infrastruktur er beliggende.
- 23 Den forelæggende ret konkluderer, at der hersker vidtrækkende tvivl om den pågældende fritagelses potentielle indvirkning på konkurrencen, navnlig i betragtning af muligheden for, at fritagelsen kan have selektive karakteristika (skjult selektivitet). I denne situation er det af afgørende betydning, om udkastet til lovændringer skulle have været anmeldt, selv om der er sandsynlighed for støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og om manglen på en sådan anmeldelse gør støtten umulig i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF. Det er derfor nødvendigt at afgøre, om bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, nr. 1, litra a), i lov om lokale skatter og afgifter, i den affattelse, der var gældende mellem 2017 og 2021, på trods af, at den indgik i den nationale retsorden, i mangel af anmeldelse kunne danne grundlag for, at virksomheder kunne erhverve ret til fritagelse.