

Byla C-453/23**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. liepos 19 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. balandžio 19 d.

Kasatorė:

E. sp. z o.o.

Kita kasacinio proceso šalis:

Prezydent Miasta Mielca

Pagrindinės bylos dalykas

Kasacinis skundas, kurį *E. sp. z o.o.* pateikė *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) dėl 2021 m. spalio 19 d. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie* (Žešuvo vaivadijos administracinis teismas) sprendimo, priimto byloje pagal *E. sp. z o.o.* skundą dėl 2021 m. birželio 14 d. *Prezydent Miasta Mielca* (Meleco miesto meras) pateikto mokesčių teisės nuostatų nekilnojamojo turto mokesčio srityje individualaus išaiškinimo

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV) 107 straipsnio 1 dalies ir 108 straipsnio 3 dalies, siejamų su 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamento (ES) 2015/1589, nustatančio išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles, 2 straipsniu, išaiškinimas. Prejudiciniai klausimai pateikti remiantis SESV 267 straipsniu.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar, atsižvelgiant į Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (suvestinė redakcija: OL C 202, 2016 6 7, p. 47) 107 straipsnio 1 dalį, tai, kad valstybė narė visoms įmonėms suteikia mokesčio lengvatą, numatytą *Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych* (1991 m. sausio 12 d. Vietos mokesčių ir rinkliavų įstatymas) (*Dz. U.* 2019, 1170 pozicija, su vėlesniais pakeitimais) 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje, t. y. atleidžia jas nuo nekilnojamojo turto mokesčio, kuriuo apmokestinami žemė, pastatai ir statiniai, priskiriami geležinkelio įmonėms suteiktai geležinkelių infrastruktūrai, kaip tai suprantama pagal geležinkelių transportą reglamentuojančius teisės aktus, iškraipo ar gali iškraipyti konkurenciją?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar įmonė, pasinaudojusi minėta nacionalinės teisės akto nuostata pagrįstu atleidimu nuo mokesčio, nustatytu nesilaikant Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (suvestinė redakcija: OL C 202, 2016 6 7, p. 47) 108 straipsnio 3 dalyje, siejamoje su 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamento (ES) 2015/1589, nustatančio išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (kodifikuota redakcija) (tekstas svarbus EEE, OL L 248, 2015 9 24, p. 9), 2 straipsniu, nustatytos tvarkos, privalo sumokėti nesumokėtą mokesį ir delspinigius?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo: 107 straipsnio 1 dalis, 108 straipsnio 3 dalis, 267 straipsnis

2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1589, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles: 2 straipsnis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (1991 m. sausio 12 d. Vietos mokesčių ir rinkliavų įstatymas) (*Dz. U.* 2019, 1170 pozicija, su vėlesniais pakeitimais; toliau – VMRĮ): 2 straipsnio 1 ir 2 dalys, 4 straipsnio 1 dalis, 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktis

Pagal VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį, minimą pirmajame klausime, nekilnojamojo turto mokesčiu neapmokestinama žemė, pastatai ir statiniai, kurie yra geležinkelio įmonėms suteiktos geležinkelių infrastruktūros dalis, kaip tai suprantama pagal geležinkelių transportą reglamentuojančius teisės aktus.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (2004 m. balandžio 30 d. Valstybės pagalbos bylų nagrinėjimo įstatymas) (Dz. U. 2023, 702 pozicija): 6 straipsnio 2 dalis

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Kasatorė, įmonė, privalanti mokėti nekilnojamojo turto mokestį už jai priklausančią infrastruktūrą ir po ja esančią žemę, pateikė Meleco miesto merui (toliau – aiškinančioji institucija) prašymą pateikti individualų mokesčių teisės nuostatų išaiškinimą. Prašyme kasatorė nurodė, kad jos, kaip ūkio subjekto, valdomoje žemėje yra privažiuojamasis geležinkelio kelias, o dalis privažiuojamojo kelio infrastruktūros priklauso jai. Kasatorė mano, kad nuo to momento, kai privažiuojamasis kelias bus perduotas naudotis kitam vežėjui, kuris jos naudai vykdys vežimo veiklą, ji galės būti atleista nuo nekilnojamojo turto mokesčio už visą įregistruotą žemės sklypą, kuriame yra geležinkelių infrastruktūros elementai, taip pat už ateityje įsigysimus žemės sklypus, dalyje kurių taip pat bus nutiesti privažiuojamieji keliai (geležinkelių infrastruktūra).
- 2 Siekdama gauti šį savo pozicijos patvirtinimą, minėta bendrovė pateikė aiškinančiajai institucijai šiuos klausimus: 1) ar jai taikytinas atleidimas nuo nekilnojamojo turto mokesčio pagal VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį už žemę ir infrastruktūrą nuo tada, kai licencijuotam geležinkelio vežėjui bus duotas sutikimas dėl važiavimo privažiuojamuoju keliu ir išduotas atitinkamas leidimas, o tai turėtų įvykti 2021 m., ir 2) ar įsigijus naują žemės sklypą, jai bus taikytinas atleidimas nuo nekilnojamojo turto mokesčio pagal VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį už visą naujo žemės sklypo plotą?
- 3 Aiškinančioji institucija padarė išvadą, kad šios bendrovės pozicija yra klaidinga. Jos nuomone, nepaisant to, kad formaliai tenkinamos atleidimo nuo mokesčio sąlygos, šia teise negalima pasinaudoti, nes ji pažeidžia Sąjungos valstybės pagalbos taisykles. Iš tiesų pakeitimo įstatymui, kuriuo verslininkams buvo suteikta valstybės pagalba, atleidžiant nuo nekilnojamojo turto mokesčio, nebuvo taikoma Europos Komisijos išankstinės patikros procedūra.
- 4 Kasatorė pateikė skundą dėl šio individualaus išaiškinimo *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie* (Žešuvo vaivadijos administracinis teismas), kuris yra pirmosios instancijos teismas.
- 5 Pirmosios instancijos teismas jos skundą atmetė. Jis konstatavo, kad atleidimas nuo mokesčio, atleidžiant bendrovę nuo pareigos mokėti mokestį į viešojo subjekto (vietos savivaldos institucijos) biudžetą, atitinka sąlygas, kad būtų laikomas valstybės pagalba, todėl nurodė, kad būtina nustatyti, ar nacionalinės teisės aktų leidėjas laikėsi SESV 107 ir 108 straipsnių reikalavimų.
- 6 Pirmosios instancijos teismas dar konstatavo, jog apie *Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw* (2016 m. lapkričio 16 d. Geležinkelių transporto įstatymo ir kai kurių kitų

įstatymų pakeitimo įstatymas) nebuvo pranešta Europos Komisijai, kad būtų pradėta išankstinės konsultacijos procedūra. Dėl to valstybei narei kyla tam tikrų pasekmių pagal SESV ir Reglamentą 2015/1589.

- 7 Be to, pirmosios instancijos teismas nusprendė, kad aiškinančiosios institucijos pozicija dėl bendrovės negalėjimo įgyvendinti VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje numatytą teisę yra teisiškai pagrįsta. Taigi, vertindama būsimą įvykį, aiškinančioji institucija turėjo teisę tiesiogiai remtis Sąjungos teisės aktais – tiek SESV 107 ir 108 straipsniais, tiek Reglamento (ES) 2015/1589 3 straipsniu, nes pateiktas klausimas susijęs su valstybės narės verslininkui suteiktos naujos atrankiosios valstybės pagalbos klausimu, t. y. Sąjungai suteiktos kompetencijos klausimu, susijusiu su vidaus rinkos ir verslininkų konkurencingumo apsauga.
- 8 Kasatorė nesutiko su pirmosios instancijos teismo argumentais ir pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 9 Kasatorė, priešingai nei aiškinančioji institucija, mano, kad VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje numatytas atleidimas nuo mokesčio neatitinka valstybės pagalbos kriterijų ir apie jo taikymą nereikėjo pranešti Europos Komisijai.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 10 Dėl pirmojo klausimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad iki 2016 m. pabaigos galiojusios VMRĮ nuostatos, pagal kurias atleidimas nuo mokesčio buvo taikomas tik siaurai subjektų grupei (geležinkelių operatoriams ir kelių perkrovimo terminalų savininkams), kėlė riziką, kad šis atleidimas bus pripažintas neteisėta valstybės pagalba dėl akivaizdžiai atrankaus jo taikymo. Neatrodo, kad nuo 2017 m. sausio 1 d. galiojančio VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje numatytas atleidimas nuo mokesčio yra valstybės pagalba.
- 11 Nuo 2017 m. sausio 1 d. VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis buvo išplėsta. Konkrečiai kalbant, nekilnojamojo turto mokestis nebetaikomas privažiuojamiesiems geležinkelio keliams, kurie nebuvo įtraukti į ankstesnę įstatymo redakciją, įskaitant tuos, kurie yra vadinamoji privati infrastruktūra, t. y. esantiems kasyklose, gamyklose ar elektrinėse, kurios yra visų krovinių vežimų geležinkeliais varomoji jėga. Be to, mokestis nebetaikomas geležinkelių infrastruktūrai priklausantiems pastatams ir išplėsta žemės atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis (įtraukiant įregistruotus žemės sklypus, kurie yra geležinkelių infrastruktūros dalis, o ne tik žemės sklypus, kuriuose įrengti bėgiai, kaip buvo nustatyta ankstesnės redakcijos įstatyme). Vis dėlto nuo 2017 m. sausio

1 d., norint, kad geležinkelių infrastruktūrai nebūtų taikomas mokestis, nepakanka vien to, kad žemės sklype būtų nutiestas privažiuojamasis geležinkelio kelias; jį būtina faktiškai suteikti naudotis geležinkelio vežėjui.

- 12 Taigi VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje numatytas atleidimas nuo mokesčio nuo 2017 m. sausio 1 d. taikomas neribotam gavėjų ratui (šiuo atleidimu gali pasinaudoti bet kuris verslininkas, kuris naudojasi geležinkelių transportu). Dėl to jis nėra skirtas konkrečiai individualizuotiems verslininkams, sektoriui, regionui ar konkrečiai veiklai, kad būtų skatinama tam tikrų prekių gamyba. Vis dėlto šioje nuostatoje numatytas tam tikros rūšies infrastruktūros turėjimo kriterijus gali kelti abejonių, nes iš tikrųjų tuose pačiuose sektoriuose (pavyzdžiui, kasyklose, šiluminėse elektrinėse, alaus daryklose) veiklą vykdančios verslininkai gali atsiderinti skirtingoje padėtyje atsižvelgiant į jiems tenkančią mokesčių naštą.
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priduria, kad jeigu nustatyto atleidimo mechanizmas tiesiogiai nelemia skirtingos ūkio subjektų padėties ir juo gali pasinaudoti bet kuris ūkio subjektas, jam iš esmės negalima priskirti atrankinio pobūdžio. Pagal VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį teisę į atleidimą nuo mokesčio turi bet kuris verslininkas (nepriklausomai nuo regiono, pramonės šakos ar kitų ypatybių), kuris naudojasi geležinkelių transportu jam priklausančiame privažiuojamajame geležinkelio kelyje. Tai, kad nacionalinėje teisėje numatytam atleidimui nuo mokesčio negalima priskirti atrankinio pobūdžio, užkerta kelią konkurencijos iškreipimo sąlygos atsiradimui ir tokio atleidimo nuo mokesčio pripažinimui valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį.
- 14 Kita vertus, kyla abejonių dėl galimo paslėpto atrankinio pobūdžio, susijusio su *prima facie* objektyvių atleidimo kriterijų taikymu. Todėl galima kalbėti apie *de facto* atrankinį pobūdį, kai pagal atitinkamą priemonę teikiama pirmenybė tam tikroms įmonėms ar sektoriams, neatsižvelgiant į tai, kad ji nėra skirta tik šioms įmonėms (sektoriams).
- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje numatytas atleidimas nuo mokesčio buvo nustatytas iš esmės pakeitus Geležinkelių transporto įstatymą, kuriuo savo ruožtu buvo perkelta 2012 m. lapkričio 21 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2012/34/ES, kuria sukuriama bendra Europos geležinkelių erdvė. Tiek Direktyvos 2012/34/ES, tiek Geležinkelių transporto įstatymo pakeitimų tikslas yra geležinkelių plėtra, kurios, be kita ko, siekiama liberalizuojant reglamentavimą ir taikant skatinamąsias priemones. Nuo 2017 m. sausio 1 d. galiojanti geležinkelių transporto neapmokestinimo schema gali būti laikoma pagrįsta ir atitinkančia skatinamąją mokesčio funkciją, kuria įmonės skatinamos naudotis netaisoma ir saugiu geležinkelių transportu.
- 16 Antrasis klausimas susijęs su situacija, kai verslininkas pasinaudojo atleidimu nuo mokesčio pagal nagrinėjamą nacionalinės teisės nuostatą, priimtą nesilaikant SESV 108 straipsnio 3 dalyje nustatytos privalomos procedūros, ir dabar jam kyla

abejonių, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios yra susiklosčiusios nacionalinio teismo nagrinėjamoje byloje, jis privalo sumokėti nesumokėtą mokestį ir delspinigius.

- 17 Šiame prašyme nagrinėjama problema yra svarbi dar ir todėl, kad per ketverius metus nuo nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio priėmimo nei mokesčių institucijos, nei administraciniai teismai neprieštaravo, kad verslininkai ją taikytų. Tai leido manyti, kad atleidimas nuo mokesčio taikomas teisingai. Nuo 2021 m., t. y. praėjus ketveriems metams po nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio priėmimo, mokesčių institucijos ėmė atsakyti ją taikyti, motyvuodamos tuo, kad Lenkija nepranešė apie šį atleidimą Europos Komisijai, ir rizika, kad tai bus vertinama kaip valstybės pagalba. Taigi byla yra susijusi su esminiais klausimais. Tokia situacija pažeidžia pagrindines apmokestinamųjų asmenų teises ir neatitinka teisinio saugumo ir palankios ekonominės aplinkos principų. Būtų dar labiau smerktina, jei paaiškėtų, kad finansines išlaidas dėl šios situacijos galiausiai tektų padengti verslininkams.
- 18 Taigi esminis klausimas yra tas, ar apmokestinamieji asmenys gali patirti neigiamų pasekmių, t. y. jiems gali tekti prievolė sumokėti mokestį ir delspinigius, kai jie veikė pasitikėdami nustatyta teise. Jei paaiškėtų, kad, nepaisant tokios prievolės, apie nagrinėjamą atleidimą nuo mokesčio nebuvo pranešta, ar jie turi būti ekonomiškai įpareigoti grąžinti neteisėtai suteiktą pagalbą, t. y. sumokėti mokestį ir delspinigius, ar tokia pareiga draudžiama pagal teisėtų lūkesčių apsaugos principą?
- 19 Galimo Teisingumo Teismo sprendimo reikšmė gali būti labai plati ir susijusi su mokesčių teisės kokybe, priimtina valstybės institucijų praktika ir atsakomybe už jų veiksmus ar neveikimą. Nors Teisingumo Teismas poziciją dėl klausimų, susijusių su valstybės pagalba, yra išdėstęs ne kartą, savo jurisprudencijoje jis dar nėra nagrinėjęs nekilnojamojo turto mokesčio pateiktame klausime nurodyta apimtimi.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo abejonės susijusios su tuo, ar aptariamo atleidimo nuo mokesčio įtraukimas į Lenkijos teisės sistemą gali pažeisti pusiausvyrą Sąjungos rinkoje, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, be kita ko, dėl galimai atrankinio šio atleidimo pobūdžio. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjama byla susijusi su atleidimu nuo nekilnojamojo turto mokesčio, todėl galima svarstyti, ar tai yra valstybės narės teikiama valstybės pagalba, kuriai turi pritarti Europos Komisija, ar tik materialinio pobūdžio atleidimas, kuris nepatenka į sąvoką „valstybės pagalba“. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, atleidimas yra teisėtas ir atitinka Sąjungos teisės aktus, tačiau kyla klausimas, ar jis gali būti taikomas neįvykdžius pranešimo pareigos.
- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad dėl sąvokos „valstybės pagalba“ aiškinimo gali kilti abejonių, nes Sąjungos teisėje nėra šios sąvokos apibrėžties. Teisingumo Teismo pateikta sąvokos „valstybės pagalba“

apibrėžtis, pagrįsta SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimu, yra plati ir apima platų įmonėms skirtų valstybės pagalbos priemonių spektrą. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje išskiriami keturi kriterijai, pagal kuriuos tam tikrą pagalbą (pagalbos priemonę) galima pripažinti nesuderinama su vidaus rinka. Pagalba pripažįstama tik tuo atveju, jeigu įvykdytos visos šios sąlygos: 1) valstybės įsikišimas arba valstybinių išteklių naudojimas; 2) ekonominio pranašumo įmonei suteikimas; 3) atrankumas; 4) poveikis valstybių narių tarpusavio prekybai ir konkurencijos iškraipymas arba galimybė iškraipyti konkurenciją. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, nagrinėjamu atveju abejotina, ar yra įvykdytos trečioji ir ketvirtoji sąlygos.

- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad 2021 m. lapkričio 17 d. dar kartą keisdamas VMRĮ 7 straipsnį, kai mokesčių lengvatos taikymas buvo išplėstas geležinkelio krovinių terminalams, Lenkijos teisės aktų leidėjas manė, kad kyla valstybės pagalbos rizika, todėl reikia pranešti Europos Komisijai. Vis dėlto šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad šis pakeitimas skirtas konkrečioms subjektams. Jis priduria, jog Lenkijos ekonominė realybė tokia, kad yra tiek daug įmonių (tiek privačių, tiek valstybinių), kurioms priklauso žemė, kurioje yra įrengta geležinkelių infrastruktūra, kad mokesčių lengvatos taikymas šiai infrastruktūrai gali leisti suabejoti teiginiu dėl 2017 m. priimtose mokesčių lengvatos atrankinio pobūdžio. Dėl to šiam teismui kyla klausimas, ar geležinkelių infrastruktūros įtraukimas taikant atleidimą nuo mokesčio nėra sektorinė pagalba įmonėms, turinčioms nekilnojamojo turto, kuriame įrengta tokia infrastruktūra.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galiausiai nurodo, kad kyla didelių abejonių dėl nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio galimo poveikio konkurencijai, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad atleidimas gali turėti atrankinio (užslėpto atrankinio) pobūdžio požymių. Šioje situacijoje labai svarbu nustatyti, ar apie teisės akto pakeitimo projektą turėjo būti pranešta net jei tikėtina, kad pagalba, kaip nurodyta SESV 107 straipsnio 1 dalyje, galėjo būti suteikta, ir ar dėl to, kad nebuvo pranešta, pagalba yra negalima pagal SESV 108 straipsnio 3 dalį. Dėl to būtina nustatyti, ar, nepaisant to, kad 2017–2021 m. galiojusios redakcijos VMRĮ 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktis buvo nacionalinės teisės sistemos dalis, ši nuostata, nesant pranešimo, galėjo būti pagrindas įmonėms įgyti teisę į atleidimą nuo mokesčio.