

**Zaak C-453/23****Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

19 juli 2023

**Verwijzende rechter:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

19 april 2023

**Verzoekende partij:**

E. sp. z o.o.

**Verwerende partij:**

Prezydent Miasta Mielca (Polen)

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Cassatieberoep bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), dat door E. sp. z o.o. is ingesteld tegen de uitspraak van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (regionale bestuursrechter Rzeszów, Polen) van 19 oktober 2021 op het beroep van E. sp. z o.o. tegen de individuele interpretatie van het belastingrecht inzake onroerendezaakbelasting van 14 juni 2021, gegeven door de Prezydent Miasta Mielec

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing**

Uitlegging van de artikelen 107, lid 1, en 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), in samenhang met artikel 2 van verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 VWEU. De prejudiciële vragen worden gesteld op basis van artikel 267 VWEU.

## **Prejudiciële vraag**

1) Wordt de mededinging in het licht van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (geconsolideerde versie: PB 2016, C 202, blz. 47) vervalst of dreigt deze te worden vervalst wanneer een lidstaat een voor alle ondernemers bestemd belastingvoordeel zoals bedoeld in artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), van de Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (wet van 12 januari 1991 betreffende de plaatselijke belastingen en heffingen) (Dz. U. 2019, volgnr. 1170, zoals gewijzigd) toekent, bestaande in de vrijstelling van onroerendezaakbelasting op de terreinen, gebouwen en bouwwerken die deel uitmaken van de spoorweginfrastructuur in de zin van de bepalingen inzake het spoorwegvervoer die ter beschikking wordt gesteld van de spoorwegvervoerders?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is een ondernemer die een belastingvrijstelling heeft genoten krachtens de genoemde nationale bepaling, die is ingevoerd zonder inachtneming van de procedure van artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (geconsolideerde versie: PB 2016, C 202, blz. 47) juncto artikel 2 van verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (codificatie) (voor de EER relevante tekst, PB 2015, L 248, blz. 9), verplicht de verschuldigde belasting vermeerderd met rente te betalen?

## **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie: artikel 107, lid 1, artikel 108, lid 3, artikel 267

Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 VWEU: artikel 2

## **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (wet betreffende de plaatselijke belastingen en heffingen) van 12 januari 1991 (Dz. U. 2019, volgnr. 1170, zoals gewijzigd: hierna: „u.p.o.l.”): artikel 2, leden 1 en 2, artikel 4, lid 1, artikel 7, lid 1, onder a);

Volgens het in de eerste vraag genoemde artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), van de u.p.o.l. zijn terreinen, gebouwen en bouwwerken die deel uitmaken van de spoorweginfrastructuur in de zin van de bepalingen betreffende het spoorwegvervoer, die ter beschikking van de spoorwegexploitanten wordt gesteld, vrijgesteld van onroerendezaakbelasting.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (wet van 30 april 2004 betreffende procedures in staatssteunzaken (Dz. U. 2023, volgnr. 702): artikel 6, lid 2

### **Korte beschrijving van de feiten en het geding**

- 1 Verzoekster, een vennootschap die belastingplichtige is voor de onroerendezaakbelasting op haar infrastructuur en de grond waarop deze gelegen is, heeft de Prezydent Miasta Mielca (burgemeester van Mielec: hierna: „uitleggend orgaan”) verzocht om een individuele interpretatie van het belastingrecht inzake onroerendezaakbelasting. In haar verzoek verklaarde zij dat zij als onderneming een nevenspoor bezit op de grond die haar eigendom is, en dat een deel van de infrastructuur van het nevenspoor aan haar toebehoort. Zij is van mening dat vanaf het tijdstip dat het nevenspoor ter beschikking wordt gesteld aan een andere vervoerder die voor haar vervoer zal verrichten, het gehele perceel waarop zich de spoorweginfrastructuur bevindt, alsmede de in de toekomst te verwerven percelen, waarop ook gedeeltelijk een nevenspoor (spoorweginfrastructuur) zal worden aangelegd, in aanmerking komen voor vrijstelling van onroerendezaakbelasting.
- 2 Om haar standpunt bevestigd te zien, heeft deze vennootschap het uitleggend orgaan de volgende vragen gesteld: 1) Kan zij de vrijstelling van de onroerendezaakbelasting krachtens artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), u.p.o.l. toepassen op de grond en de infrastructuur vanaf het tijdstip waarop de toestemming wordt verleend om het nevenspoor op te rijden en de desbetreffende toestemming wordt verleend aan de vergunninghoudende spoorwegexploitant, wat naar verwachting in 2021 zal gebeuren? 2) Zal zij de vrijstelling van de onroerendezaakbelasting krachtens artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), u.p.o.l. na de verwerving van nieuwe grond kunnen toepassen op de volledige oppervlakte van de nieuwe grond?
- 3 Het uitleggend orgaan was van mening dat het standpunt van deze vennootschap onjuist was. Ofschoon formeel aan de voorwaarden voor vrijstelling was voldaan, kon dit recht niet worden uitgeoefend omdat dit in strijd zou zijn met de staatssteunregels van de Unie. De wijzigingswet, die tot gevolg had dat aan ondernemers overheidssteun werd verleend in de vorm van vrijstelling van onroerendezaakbelasting, was namelijk niet voorafgaand gecontroleerd door de Europese Commissie.
- 4 Verzoekster heeft vervolgens tegen deze interpretatie beroep ingesteld bij de rechter in eerste aanleg, de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie.
- 5 Deze rechter heeft het beroep afgewezen. Hij stelde vast dat een belastingvrijstelling, die een onderneming bevrijdt van een fiscale last die ten bate komt van de begroting van een publieke entiteit (een lokale overheid), voldoet aan de voorwaarden om als staatssteun te worden aangemerkt, zodat moet worden

nagegaan of de nationale wetgever de vereisten van de artikelen 107 en 108 VWEU in acht heeft genomen.

- 6 Vervolgens stelde de rechter in eerste aanleg vast dat de Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (wet van 16 november 2016 tot wijziging van de spoorwegvervoerswet en bepaalde andere wetten) niet bij de Europese Commissie was aangemeld in het kader van de procedure van voorafgaande raadpleging. Dit heeft krachtens het VWEU en verordening 2015/1589 bepaalde gevolgen voor de lidstaat.
- 7 De rechter in eerste aanleg oordeelde verder dat het standpunt van het uitleggend orgaan, dat de onderneming haar recht ex artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), u.p.o.l. niet kan uitoefenen, een wettelijke rechtsgrondslag heeft. Het uitleggend orgaan mocht zich bij de beoordeling van de voorgelegde toekomstige gebeurtenis dus rechtstreeks baseren op bepalingen van het Unierecht, hier zowel op de artikelen 107 en 108 VWEU als op artikel 3 van verordening 2015/1589, aangezien de vastgestelde feiten betrekking hebben op selectieve, nieuwe staatssteun die door een lidstaat aan een onderneming is verleend. Het gaat dus om een onderwerp dat in het kader van de bescherming van de interne markt en het concurrentievermogen van ondernemingen tot de bevoegdheid van de Unie behoort.
- 8 Verzoekster, die het niet eens was met de redenering van de rechter in eerste aanleg, heeft bij de verwijzende rechter beroep in cassatie ingesteld.

#### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 9 Verzoekster is – anders dan het uitleggend orgaan – van mening dat de vrijstelling van artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), u.p.o.l. niet voldoet aan de criteria voor staatssteun en dat de invoering ervan niet bij de Europese Commissie hoefde te worden aangemeld.

#### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 10 Met betrekking tot de eerste vraag benadrukt de verwijzende rechter dat bij de tot eind 2016 geldende bepalingen van de u.p.o.l., die de toepassing van de vrijstelling beperkten tot een beperkte groep marktdeelnemers (spoorwegexploitanten en eigenaren van enkele overslagterminals), het risico bestond dat deze vrijstelling wegens de openlijke selectiviteit bij de toepassing ervan, als onrechtmatige staatssteun zou worden beschouwd. De vrijstelling van artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), u.p.o.l., in de sinds 1 januari 2017 van kracht zijnde versie, lijkt geen staatssteun te vormen.
- 11 Met ingang van 1 januari 2017 is de werkingssfeer van de belastingvrijstelling ex artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), u.p.o.l. namelijk uitgebreid. Meer bepaald zijn

nevensporen die niet onder de voorgaande versie van de wet vielen van onroerendezaakbelasting vrijgesteld, met inbegrip van de sporen die een zogenoemde private infrastructuur vormen. Dit zijn sporen die zich bevinden in gebouwen, fabrieken of krachtcentrales, die de drijvende kracht van het volledige goederenvervoer via het spoor vormen. Daarenboven is vrijstelling uitgebreid tot gebouwen die deel uitmaken van de spoorweginfrastructuur. Ook is de werkingssfeer van de vrijstelling van grond uitgebreid (dat wil zeggen percelen die in het kadaster zijn opgenomen als onderdeel van de spoorweginfrastructuur, en niet alleen de grond waarop de sporen liggen, zoals het geval was in de eerdere formulering van de bepalingen). Sinds 1 januari 2017 volstaat het voor de toepassing van de belastingvrijstelling voor spoorweginfrastructuur echter niet meer dat om het eigen terrein over een nevenspoor te beschikken; dit spoor moet daadwerkelijk ter beschikking van een spoorwegexploitant worden gesteld.

- 12 De vrijstelling van artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), u.p.o.l. geldt sinds 1 januari 2017 dus voor een onbeperkte kring van begunstigen (elke ondernemer die gebruik maakt van spoorvervoer kan voor de vrijstelling in aanmerking komen). Bijgevolg is de steun niet gericht op specifieke afzonderlijke marktdeelnemers, een bepaalde sector of regio dan wel specifieke werkzaamheden, zodat de productie van bepaalde goederen zou worden begunstigd. Het in deze bepaling gebruikte criterium van het bezit van een specifiek type infrastructuur kan echter leiden tot twijfel, hetgeen er in de praktijk toe leidt dat ondernemers die in dezelfde sectoren actief zijn (bijvoorbeeld mijnen, warmtekrachtcentrales, brouwerijen) zich wat betreft hun belastingdruk in een verschillende situatie kunnen bevinden.
- 13 De verwijzende rechter voegt daaraan toe dat wanneer de differentiatie van de situatie van de marktdeelnemers niet rechtstreeks voortvloeit uit het mechanisme van de ingevoerde vrijstelling en elke ondernemer daartoe toegang heeft, die differentiatie in beginsel niet als selectief kan worden beschouwd. Elke onderneming (ongeacht de regio, de sector of andere kenmerken) die middels een nevenspoor gebruikmaakt van het spoorverkeer, kan gebruikmaken van de wettelijke belastingvrijstelling ex artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), u.p.o.l. De in het nationale recht voorziene belastingvrijstelling kan niet als selectief worden beschouwd. Daarmee is uitgesloten dat de voorwaarde van concurrentievervalsing is vervuld en kan deze vrijstelling bijgevolg niet als staatssteun in de zin van artikel 107 VWEU worden beschouwd.
- 14 Aan de andere kant rijst er echter twijfel over een mogelijke verborgen selectiviteit in verband met het gebruik van vrijstellingscriteria die op het eerste gezicht objectief lijken. Daarmee gaat het dus om feitelijke selectiviteit, waarbij een instrument bepaalde ondernemingen of sectoren begunstigt, ofschoon het niet uitsluitend tot die ondernemingen (sectoren) is gericht.
- 15 De verwijzende rechter zet uiteen dat de vrijstelling van artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), u.p.o.l. is ingevoerd naar aanleiding van een ingrijpende wijziging van de Ustawa o transporcie kolejowym (spoorwegvervoerswet), waarbij richtlijn

2012/34/EU van het Europees Parlement en de Raad van 21 november 2012 tot instelling van één Europese spoorwegruimte is omgezet. Zowel richtlijn 2012/34/EU als de vernieuwing van de spoorwegvervoerswet hebben tot doel de spoorwegen te ontwikkelen, onder meer door liberalisering van de regelgeving en stimuleringsmaatregelen. De vorm van de sinds 1 januari 2017 geldende vrijstelling voor spoorvervoer kan als rationeel worden beschouwd en ligt in lijn met de stimulerende functie van belasting, die op die manier ondernemers aanmoedigt om gebruik te maken van emissievrij en veilig spoorvervoer.

- 16 De tweede vraag heeft betrekking op het geval waarin een ondernemer een belastingvrijstelling heeft genoten op basis van de betrokken nationale bepaling – die is ingevoerd zonder dat de vereiste procedure van artikel 108, lid 3, VWEU in acht is genomen – en thans in onzekerheid verkeert over de vraag of hij, in omstandigheden als die van het geding voor de verwijzende rechter, de verschuldigde belasting vermeerderd met rente moet betalen.
- 17 Het hier onderzochte probleem is des te meer van belang daar in de vier jaar sinds de invoering van de vrijstelling de belastingdienst noch de bestuursrechters de toepassing ervan door ondernemers hebben aangevochten. Dit heeft geleid tot de overtuiging dat de belastingvrijstelling rechtmatig kan worden toegepast. Vanaf 2021, vier jaar nadat de vrijstelling was ingevoerd, begon de belastingdienst de toepassing ervan te weigeren met het argument dat Polen de vrijstelling niet had aangemeld bij de Europese Commissie en dat daardoor het risico bestaat dat er sprake is van staatssteun. De zaak werpt dus een fundamentele vraag op. Een dergelijke situatie brengt de grondrechten van de belastingplichtigen in gevaar en is in strijd met de rechtszekerheid en een gunstig economisch klimaat. Het zou des te laakbaarder zijn als zou blijken dat ondernemers uiteindelijk voor de financiële kosten van de hele situatie moeten opdraaien.
- 18 De doorslaggevende vraag is daarom of belastingplichtigen die in vertrouwen in de wet hebben gehandeld, de negatieve gevolgen in de vorm van een verplichting tot betaling van de belasting en de rente zouden kunnen dragen. Indien zou blijken dat de betrokken vrijstelling in strijd met een dergelijke verplichting niet is aangemeld, zijn zij dan – economisch gezien – verplicht tot terugbetaling van de onrechtmatig verleende steun, dus tot betaling van de belasting met rente, of staat het vertrouwensbeginsel aan een dergelijke verplichting in de weg?
- 19 Een mogelijk arrest van het Hof kan dus van verregaande betekenis zijn en van invloed zijn op de kwaliteit van de belastingwetgeving, de aanvaardbare praktijken van overheidsinstanties en de aansprakelijkheid voor hun handelen of nalaten. Hoewel het Hof zich reeds meermaals heeft uitgesproken over het onderwerp staatssteun, heeft zijn rechtspraak tot nu toe geen betrekking gehad op onroerendezaakbelasting in de in de vraag aangegeven omvang.
- 20 De twijfels van de verwijzende rechter betreffen de vraag of de invoering van de betrokken vrijstelling in de Poolse rechtsorde kan leiden tot een verstoring van het evenwicht op de interne markt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, onder meer



door het potentieel selectieve karakter van deze vrijstelling. De bij de verwijzende rechter aanhangige zaak betreft een vrijstelling van de onroerendezaakbelasting, zodat kan worden nagegaan of het gaat om een vorm van door een lidstaat verleende staatssteun waarvoor de Europese Commissie toestemming moet geven, dan wel enkel om een objectvrijstelling die niet onder het begrip staatssteun valt. Zijns inziens is de vrijstelling rechtmatig en in overeenstemming met de voorschriften van de Unie. Evenwel rijst de vraag of vrijstelling, daar zij niet is aangemeld, wel kan worden toegepast.

- 21 De verwijzende rechter wijst erop dat, bij gebreke van een definitie van het begrip „staatssteun” in het Unierecht, bij de uitlegging ervan twijfel kan ontstaan. De door het Hof gegeven definitie van staatssteun – die stoelt op een uitlegging van artikel 107, lid 1, VWEU – is ruim en bestrijkt een breed spectrum van maatregelen voor staatssteun aan ondernemingen. In de rechtspraak van het Hof zijn vier criteria gedefinieerd om steun (een steunmaatregel) onverenigbaar met de interne markt te verklaren. De steun moet cumulatief aan de volgende voorwaarden voldoen: (1) worden verricht in het kader van een maatregel van de staat of met staatsmiddelen zijn bekostigd; (2) een economisch voordeel voor de ondernemer opleveren; (3) selectief zijn; (4) het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden en de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen. Volgens de verwijzende rechter is het in de onderhavige zaak twijfelachtig of aan de laatste twee voorwaarden is voldaan.
- 22 Hij wijst erop dat de Poolse wetgever zich bij de latere wijziging van artikel 7 van de u.p.o.l. op 17 november 2021, waarbij de belastingverlichting werd uitgebreid tot de terminals voor goederenvervoer per spoor, bewust was van het risico van staatssteun, en kennisgeving aan de Europese Commissie daarom verplicht was. In dat verband wijst hij er evenwel op dat deze nieuwe bepaling tot specifieke marktdeelnemers is gericht. Hij voegt eraan toe dat er in de Poolse economische realiteit zoveel (zowel private als publieke) ondernemers zijn die eigenaar zijn van grond waarop spoorweginfrastructuur is gelegen, dat de opname van deze infrastructuur in de belastingverlichting kan afdoen aan de stelling dat de in 2017 ingevoerde belastingvrijstelling selectief is. Hij vraagt zich dan ook af of de opname van spoorweginfrastructuur in de belastingvrijstelling een sectorale steunmaatregel vormt voor ondernemers die eigenaar zijn van de grond waarop dergelijke infrastructuur is gelegen.
- 23 De verwijzende rechter stelt afsluitend vast dat er grote twijfel bestaat over de potentiële invloed van de betrokken vrijstelling op de mededinging, met name gelet op de mogelijkheid dat de vrijstelling bewijs vormt voor selectiviteit (verkapte selectiviteit). In deze situatie is het van essentieel belang vast te stellen of het ontwerp van de wetwijzigingen, zelfs wanneer waarschijnlijk sprake is van steun als bedoeld in artikel 107, lid 1, VWEU, had moeten worden aangemeld en of het ontbreken van een dergelijke aanmelding er overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU toe leidt dat de steun niet kan worden verleend. Bijgevolg moet worden vastgesteld of artikel 7, lid 1, punt 1, onder a), u.p.o.l., – ook al was deze bepaling in de versie die van kracht was tussen 2017 en 2021 in de nationale

rechtsorde opgenomen – gelet op het feit dat deze bepaling niet was aangemeld, de grondslag voor het recht van ondernemers op de vrijstelling kon vormen.

WERKDOCUMENT