

Asia C-453/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

19.7.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Naczelny Sąd Administracyjny (Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

19.4.2023

Valittaja:

E. sp. z o.o.

Vastapuoli:

Prezydent Miasta Mielca

Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian kohde

E. sp. z o.o:n kassaatiovalitus Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowien (voivodikunnan hallintotuomioistuin, Rzeszów, Puola) 19.10.2021 antamasta tuomiosta, joka on annettu E. sp. z o.o:n Mielecin kaupunginjohtajan (Prezydent Miasta Mielca) 14.6.2021 antamaa yksittäistapausta koskevaa verotuksellista tulkintaratkaisua koskevan valituksen perusteella.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (jäljempänä SEUT) 107 artiklan 1 kohdan ja 108 artiklan 3 kohdan, tulkittuina yhdessä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 2 artiklan kanssa, tulkinta. Ennakkoratkaisukysymykset on esitetty SEUT 267 artiklan perusteella.

Ennakkoratkaisukysymykset

1) Vääristääkö kilpailua Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (konsolidoitu toisinto: EUVL 2016, C 202, s. 47) 107 artiklan 1 kohdan valossa tai uhkaako vääristää kilpailua se, että jäsenvaltio myöntää kaikille elinkeinonharjoittajille paikallisista veroista ja maksuista 12.1.1991 annetun lain (ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych; Dz. U. 2019, nro 1170, sellaisena kuin se on muutettuna) 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetyn kaltaisen verohelpotuksen, joka koskee rautatieliikenteen alan säännöksissä tarkoitettuun rautatieinfrastruktuuriin, joka on annettu rautatieliikenteen harjoittajan käyttöön, kuuluvien maa-alueiden, rakennusten ja rakenteiden vapautusta kiinteistöverosta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko elinkeinonharjoittaja, joka on hyödyntänyt verovapautta edellä mainitun kansallisen säännöksen perusteella, joka on otettu käyttöön noudattamatta Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (konsolidoitu toisinto: EUVL 2016, C 202, s. 47) 108 artiklan 3 kohdassa, tulkittuna yhdessä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 (kodifikaatio) (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti; EUVL 2015, L 248, s. 9) 2 artiklan kanssa, määriteltyä menettelyä, velvollinen maksamaan maksamatta jääneen veron korkoineen?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

SEUT 107 artiklan 1 kohta, SEUT 108 artiklan 3 kohta ja SEUT 267 artikla;

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annettu neuvoston asetus (EU) 2015/1589: 2 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Paikallisista veroista ja maksuista 12.1.1991 annettu laki (Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, jäljempänä u.p.o.l.; Dz. U. 2019, nro 1170, sellaisena kuin se on muutettuna): 2 §:n 1 ja 2 momentti, 4 §:n 1 momentti ja 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohta;

Ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä mainitun u.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan mukaan maa-alueet, rakennukset ja rakenteet, jotka kuuluvat rautatieliikenteen alan säännöksissä tarkoitettuun rautatieinfrastruktuuriin, joka on annettu rautatieliikenteen harjoittajan käyttöön, on vapautettu kiinteistöverosta.

Valtiontukiasioita koskevista menettelyistä 30.4.2004 annettu laki (Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej; Dz. U. 2023, nro 702): 6 §:n 2 momentti.

Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian menettelystä

- 1 Valittajana oleva yhtiö, joka on sille kuuluvan infrastruktuurin ja sen alla olevan maa-alueen osalta kiinteistöverovelvollinen, esitti Mielecin kaupunginjohtajalle (jäljempänä tulkintaviranomainen) pyynnön saada kirjallinen yksittäistapausta koskeva verotuksellinen tulkintaratkaisu. Pyyntössään se ilmoitti, että yhtiön, joka on liiketoimintaa harjoittava toimija, omistamalla maa-alueella sijaitsee rautatien sivuraide ja että osa rautatien sivuraiteen infrastruktuurista kuuluu sille. Yhtiön mielestä siitä hetkestä lähtien, kun sivuraide on annettu toisen rautatieliikenteen harjoittajan käyttöön, joka harjoittaa liikennettä yhtiön lukuun, yhtiö voi hyödyntää kiinteistöverovapautusta koko sen kiinteistörekisteriin merkityn yksikön, jolla rautatieinfrastruktuurin elementit sijaitsevat, sekä myös tulevaisuudessa hankittavien maa-alueiden, jotka myös tulevat osaksi rakennettua sivuraidetta (rautatieinfrastruktuuri), osalta.
- 2 Saadakseen kannalleen vahvistuksen yhtiö esitti tulkintaviranomaiselle seuraavat kysymykset: 1) Voidaanko u.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan mukaista kiinteistöverovapautusta soveltaa maa-alueen ja infrastruktuurin osalta alkaen siitä hetkestä, jona sivuraiteelle on annettu hyväksyntä ja toimiluvan omaavalle rautatieliikenteen harjoittajalle on myönnetty asianmukainen lupa, minkä oli määrä tapahtua vuonna 2021? 2) Voidaanko uusien maa-alueiden hankinnan jälkeen soveltaa u.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan mukaista kiinteistöverovapautusta suhteessa uusien maa-alueiden kokonaispinta-alaan?
- 3 Tulkintaviranomainen katsoi, että yhtiön kanta on virheellinen. Sen mukaan vapautuksen muodollisten edellytysten täyttymisestä huolimatta oikeutta vapautukseen ei voida toteuttaa, koska se rikkoo unionin oikeuden valtiontukisäännöksiä. Lakimuutos, joka johti valtiontuen myöntämiseen elinkeinonharjoittajille kiinteistöverovapautuksena, ei nimittäin ollut etukäteisen Euroopan komission valvontamenettelyn kohteena.
- 4 Valittaja valitti tulkintaratkaisusta Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowieen, joka on ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin.
- 5 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin hylkäsi valituksen. Se totesi, että verovapautus, jolla yhtiö vapautetaan velvollisuudesta maksaa veroa julkisyhteisölle (paikallishallinnon yksikölle), täyttää edellytykset sen pitämiseksi valtiontukena, minkä vuoksi on tarpeen selvittää, onko kansallinen lainsäätäjä täyttänyt SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan määräyksissä asetetut vaatimukset.
- 6 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin totesi myös, että rautatieliikennelain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta 16.11.2016 annettua lakia (Ustawa z dnia 16

listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw) ei ole ilmoitettu Euroopan komissiolle etukäteen sovellettavaa kuulemismenettelyä varten. Tällä on tiettyjä EUT-sopimuksesta ja asetuksesta 2015/1589 johtuvia seurauksia jäsenvaltiolle.

- 7 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin totesi myös, että tulkintaviranomaisen kannalle, jonka mukaan yhtiö ei voinut hyödyntää u.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan mukaista vapautusta, on laillinen oikeusperusta. Tulkintaviranomaisella oli siten esitettyä tulevaa tapahtumaa arvioidessaan oikeus viitata suoraan unionin oikeuden oikeussääntöihin, sekä SEUT 107 ja SEUT 108 artiklaan että asetuksen 2015/1589 3 artiklaan, koska asia koskee kysymystä jäsenvaltion elinkeinonharjoittajalle myöntämästä valikoivasta uudesta valtiontuesta eli alaa, jonka osalta toimivalta on siirretty unionille osana sisämarkkinoiden ja yritysten kilpailukyvyyn suojelua koskevia asioita.
- 8 Valittaja, joka ei hyväksynyt ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen perusteluja, teki kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

Pääasian asianosaisten tärkeimmät perustelut

- 9 Valittaja – toisin kuin tulkintaviranomainen – katsoo, että u.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetty vapautus ei täytä valtiontuen edellytyksiä eikä sen käyttöönotosta ole tarvinnut ilmoittaa Euroopan komissiolle.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteista

- 10 Ensimmäisen kysymyksen osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että u.p.o.l:in vuoden 2016 loppuun asti voimassa olleet säännökset, joissa vapautuksen soveltaminen rajoitetaan koskemaan pientä joukkoa toimijoita (rautatieliikenteen harjoittajat ja muutamien rahtiterminaalien omistajat), aiheuttivat riskin siitä, että tätä vapautusta pidettäisiin kiellettyinä valtiontukena sen soveltamisen selkeän valikoivuuden vuoksi. U.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetty vapautus, sellaisena kuin se on ollut voimassa 1.1.2017 alkaen, ei vaikuttaisi olevan valtiontukea.
- 11 U.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisalaa laajennettiin 1.1.2017 alkaen. Kiinteistöverosta vapautettiin erityisesti säännösten aiemmassa sanamuodossa pois jätetyt sivuraiteet, mukaan lukien ne, jotka muodostavat niin sanotun yksityisen infrastruktuurin, eli kaivoksissa, tuotantolaitoksissa tai voimalaitoksissa sijaitsevat sivuraiteet, jotka muodostavat liikkeelle-panevan voiman koko rautateiden tavaraliikenteelle. Lisäksi vapautus koskee myös rautatieinfrastruktuuriin kuuluvia rakennuksia, ja maa-alueen vapautuksen soveltamisalaa laajennettiin (se koskee rautatieinfrastruktuuriin kuuluvia kiinteistörekisteriin merkittyjä yksikköjä, ei ainoastaan raiteiden peittämiä maa-alueita, kuten säännösten aiemmassa

sanamuodossa). Lisäksi 1.1.2017 alkaen pelkkä sivuraiteen omistaminen maa-alueellaan ei kuitenkaan riitä rautatieinfrastruktuurin verovapautuksen soveltamiseen; se on myös tosiasiallisesti annettava rautatieliikenteen harjoittajan käyttöön.

- 12 U.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetty vapautus koskee siis 1.1.2017 alkaen rajoittamatonta joukkoa toimijoita (vapautusta voi hyödyntää jokainen rautatiekuljetuksia käyttävä elinkeinonharjoittaja). Siten sitä ei ole erityisesti osoitettu tietyille yksilöidyille elinkeinonharjoittajille, toimialoille tai alueille eikä tiettyyn toimintaan, minkä seurauksena tiettyjen tavaroiden tuotantoa suosittaisiin. Epäilyksiä voi kuitenkin herättää säännöksessä käytetty edellytys tiettytyyppisen infrastruktuurin omistamisesta, mikä käytännössä tarkoittaa sitä, että samoilla aloilla taloudellista toimintaa harjoittavat elinkeinonharjoittajat (esim. kaivokset, sähkön ja lämmön yhteistuotantolaitokset, panimot) voivat olla erilaisessa tilanteessa verorasituksensa suhteen.
- 13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lisää, että jos taloudellisten toimijoiden erilaiset tilanteet eivät johdu suoraan käyttöön otettavan vapautuksen mekanismista ja jokaisella elinkeinonharjoittajalla on mahdollisuus vapautuksen käyttämiseen, sitä ei pääsääntöisesti voida pitää ominaisuuksiltaan valikoivana. Jokaisella elinkeinonharjoittajalla (alueesta, toimialasta ja muista ominaisuuksista riippumatta), joka käyttää rautatiekuljetuksia omistamallaan rautatien sivuraiteella, on oikeus lakisääteiseen verovapautukseen u.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan perusteella. Se, ettei kansallisessa lainsäädännössä säädetyn verovapautuksen voida katsoa olevan ominaisuuksiltaan valikoiva, sulkee pois kilpailun vääristymisen edellytyksen ja näin ollen tällaisen vapautuksen pitämisen SEUT 107 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena.
- 14 Toisaalta epäilyksiä herättää mahdollinen piilevä valikoivuus, joka ensi näkemältä liittyy objektiivisten arviointiperusteiden käyttöön. Kyse on siis tosiasiallisesta valikoivuudesta, jossa tietty väline johtaa tiettyjen elinkeinonharjoittajien tai alojen suosimiseen riippumatta siitä, ettei vapautus ole tarkoitettu vain näille elinkeinonharjoittajille (aloille).
- 15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että u.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetty vapautus otettiin käyttöön rautatieliikennelakiin tehdyn laajan uudistuksen yhteydessä, jolla puolestaan pantiin täytäntöön yhtenäisestä eurooppalaisesta rautatiealueesta 21.11.2012 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2012/34/EU. Sekä direktiivin 2012/34/EU että rautatieliikennelain uudistuksen tavoitteena on rautateiden kehittäminen, joka saavutetaan muun muassa sääntelyä vapauttamalla ja kannustavalla toiminnalla. 1.1.2017 voimaan tulleen rautatieliikennettä koskevan vapautuksen muotoa voidaan pitää järkevänä ja veron kannustavan tehtävän mukaisena, mikä kannustaa yrittäjiä käyttämään päästöttömiä ja turvallisia rautatiekuljetuksia.

- 16 Toinen kysymys koskee tilannetta, jossa elinkeinonharjoittaja on hyödyntänyt verovapautusta kyseisen kansallisen säännöksen perusteella, joka on otettu käyttöön noudattamatta SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä menettelyä, ja on tällä hetkellä epävarma siitä, onko se kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kaltaisissa olosuhteissa velvollinen maksamaan maksamatta olevat verot korkoineen.
- 17 Tässä tarkastellulla ongelmalla on erityistä merkitystä, sillä neljän vuoden aikana vapautuksen käyttöön otosta veroviranomaiset tai hallintotuomioistuimet eivät ole kyseenalaistaneet sen soveltamista elinkeinonharjoittajien toimesta. Tämä johti oletukseen verovapautuksen hyödyntämisen oikeellisuudesta. Vuodesta 2021 alkaen, neljä vuotta vapautuksen käyttöönoton jälkeen, veroviranomaiset alkoivat kieltäytyä soveltamasta sitä, koska Puola ei ollut ilmoittanut vapautuksesta Euroopan komissiolle ja siihen liittyi riski valtiontuen myöntämisestä. Asia koskee siten perustavanlaatuisia kysymyksiä. Tällainen tilanne heikentää veronmaksajien perusoikeuksia ja on ristiriidassa oikeusvarmuuden ja suotuisan talousympäristön kanssa. Vielä tuomittavampaa olisi, jos kävisi niin, että elinkeinonharjoittajat kantaisivat lopulta koko tilanteen taloudelliset kustannukset.
- 18 Keskeinen kysymys on siis se, voiko verovelvollisille aiheutua kielteisiä seurauksia veron ja korkojen maksuvelvollisuuden muodossa tilanteessa, jossa he ovat toimineet luottaen velvoittavaan lainsäädäntöön. Jos kävisi ilmi, että tarkasteltua vapautusta ei ole ilmoitettu sitä koskevan velvollisuuden vastaisesti, olisiko heidän oltava taloudellisessa mielessä velvollisia palauttamaan laittomasti myönnetty tuki eli maksamaan veron korkoineen vai onko tällainen velvollisuus poissuljettu luottamuksensuojan periaatteen vuoksi?
- 19 Unionin tuomioistuimen mahdollisen tuomion merkitys voi siten olla hyvin laaja ja koskea verolainsäädännön laatua, valtion viranomaisten hyväksyttävää käytäntöä ja niiden vastuuta toimistaan tai laiminlyönneistään. Vaikka unionin tuomioistuin on useaan otteeseen käsitellyt valtiontukea, sen oikeuskäytäntö ei kuitenkaan toistaiseksi kata kiinteistövero kysymyksessä mainitussa laajuudessa.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilykset koskevat sitä, voiko kyseisen vapautuksen sisällyttäminen Puolan oikeusjärjestykseen johtaa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun epätasapainoon unionin markkinoilla, muun muassa vapautuksen mahdollisesti valikoivan luonteen vuoksi. Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä oleva asia koskee vapautusta kiinteistöverosta, ja siten voidaan pohtia, onko kyseessä sellainen jäsenvaltion myöntämä valtiontuki, jolle on saatava Euroopan komission hyväksyntä, vai onko kyseessä tavanomainen objektiivinen vapautus, joka ei kuulu valtiontuen käsitteen piiriin. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä vapautus on laillinen ja unionin säännösten mukainen, mutta herää kysymys, voidaanko sitä soveltaa ilman ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että valtiontuen käsitteen tulkinta voi herättää tulkinnallisia epäselvyyksiä, koska sitä ei ole määritelty

unionin oikeudessa. Unionin tuomioistuimen antama valtioneuvon määritelmä – joka perustuu SEUT 107 artiklan 1 kohdan tulkintaan – on laaja ja kattaa laajan kirjon elinkeinonharjoittajia tukevia valtion toimenpiteitä. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on asetettu neljä edellytystä tietyn tuen (tukitoimenpiteen) katsomiselle sisämarkkinoille soveltumattomaksi. Tuen on täytettävä kumulatiivisesti seuraavat edellytykset: 1) se on myönnettävä valtion tuella tai valtion varoilla; 2) sen on tuotettava taloudellista hyötyä elinkeinonharjoittajille; 3) sen on oltava luonteeltaan valikoiva ja 4) sen on vaikutettava jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä kahden viimeksi mainitun edellytyksen olemassaolo herättää epäilyjä nyt esillä olevassa asiassa.

- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että 17.11.2021 tehdyn u.p.o.l:n 7 §:n myöhemmän muutoksen osalta, joka koskee verohelpotuksen laajentamista koskemaan rautateiden tavaraliikenneterminaaleja, Puolan lainsäätäjät katsoi, että asiassa on olemassa valtioneuvon riski, minkä vuoksi uudistuksesta on ilmoitettava Euroopan komissiolle. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa kuitenkin tältä osin, että tämä uudistus koskee tiettyjä toimijoita. Se lisää, että Puolan taloudellisessa todellisuudessa on niin paljon elinkeinonharjoittajia (sekä yksityisiä että julkisia), jotka omistavat maata, jolla sijaitsee rautatieinfrastruktuuria, että verohelpotuksen ulottaminen tällaiseen infrastruktuuriin saattaa horjuttaa väitettä vuonna 2017 käyttöön otetun verovapautuksen valikoivuudesta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii siten, tarkoittaako rautatieinfrastruktuurin verovapautus alakohtaista tukea, joka myönnetään sellaisille elinkeinonharjoittajille, jotka omistavat kiinteistöjä, joilla sijaitsee tällaista infrastruktuuria.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lopuksi, että on olemassa huomattavia epäselvyyksiä kyseisen vapautuksen mahdollisesta vaikutuksesta kilpailuun, erityisesti kun otetaan huomioon vapautuksen mahdollinen valikoivuus (piilevä valikoivuus). Tässä tilanteessa on ratkaisevan tärkeää määrittää, olisiko silloin, jos SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen tuen esiintyminen on ollut edes todennäköistä, lainsäädännön muutosesityksestä pitänyt ilmoittaa ja johtaako ilmoituksen laiminlyönti siihen, ettei tukea voida SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaisesti myöntää. Näin ollen on selvitettävä, voiko u.p.o.l:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan säännös vuosina 2017–2021 voimassa olleessa sanamuodossaan – huolimatta siitä, että se sisällytettiin kansalliseen oikeusjärjestykseen ilman ilmoitusta – muodostaa elinkeinonharjoittajille perustan oikeudelle vapautukseen.