

C-453/23. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. július 19.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. április 19.

Felperes:

E. sp. z o.o.

Alperes:

Prezydent Miasta Mielca

Az alapeljárás tárgya

Az E. sp. z o.o. által a Mielec város polgármestere által ingatlanadóval kapcsolatban 2021. június 14-én kiadott adójogi állásfoglalással szemben az E. sp. z o.o. által benyújtott kereset alapján indult ügyben a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (rzeszówi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) 2021. október 19-i ítéletével szemben a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) benyújtott felülvizsgálati kérelem.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet 2. cikkével összefüggésben értelmezett 107. cikke (1) bekezdésének és 108. cikke (3) bekezdésének értelmezése. Előzetes döntéshozatalra az EUMSZ 267. cikk alapján előterjesztett kérdések.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (2016. június 7-i egységes szerkezetbe foglalt változat: HL 2016. C 202., 47. o.) fényében torzítja-e a versenyt, vagy azzal fenyeget-e, amikor a tagállam valamennyi vállalkozást megillető, az ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (a helyi adózás rendjéről szóló, 1991. január 12-i törvény) (Dz.U., 2019., 1170. tétel, módosított változat) 7. cikke (1) bekezdése 1) pontjának a) alpontjában biztosíthatóhoz hasonló olyan adókedvezményt biztosít, amely a vasúti közlekedésről szóló rendelkezések értelmében vett, vasúti társaságok részére rendelkezésre bocsátott vasúti infrastruktúra részét képező földterületek, épületek és építmények ingatlanadó-mentességét jelenti?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén köteles-e megfizetni a kamatokkal számított adóhátralékot az Európai Unió működéséről szóló szerződés (2016. június 7-i egységes szerkezetbe foglalt változat: HL 2016. C 202., 47. o.) 108. cikkének az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (kodifikált szöveg) (EGT-vonatkozású szöveg) (HL 2015. L 248., 9. o.) 2. cikkével összefüggésben értelmezett (3) bekezdésében meghatározott, megkövetelt eljárás betartása nélkül bevezetett, fentiekben említett nemzeti rendelkezés alapján adómentességben részesülő vállalkozás?

A hivatkozott uniós rendelkezések

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés: a 107. cikk (1) bekezdése, a 108. cikk (3) bekezdése, 267. cikk;

Az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet: 2. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (a helyi adózás rendjéről szóló, 1991. január 12-i törvény) ((Dz.U., 2019., 1170. tétel, módosított változat, a továbbiakban: u.p.o.l.): 2. cikk (1) és (2) bekezdése, 4. cikk (1) bekezdése, 7. cikk (1) bekezdése 1. pontjának a) alpontja;

Az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontjának első kérdésben hivatkozott a) alpontja szerint a vasúti közlekedésről szóló rendelkezések értelmében vett, vasúti társaságok rendelkezésére bocsátott, vasúti infrastruktúra részét képező földterületek, épületek és építmények mentesülnek az ingatlanadó alól.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (az állami támogatásokkal kapcsolatos ügyekben folytatott

eljárásokról szóló, 2004. április 30-i törvény) (Dz.U., 2023., 702. tétel): 6. cikk (2) bekezdése.

A tényállás és az eljárás rövid ismertetése

- 1 A felperes társaság, amely a tulajdonában álló infrastruktúra és az alatta fekvő földterület után ingatlanadó-t fizet, írásbeli adójogi állásfoglalást kért Mielec város polgármesterétől (a továbbiakban: értelmező hatóság). Kérelmében a felperes előadta, hogy gazdasági tevékenységet folytató jogalanyként a tulajdonában álló földterületeken vasúti mellékvágánnyal rendelkezik, és a vasúti mellékvágány infrastruktúrájának egy része a tulajdonát képezi. Álláspontja szerint attól az időponttól kezdve, hogy a mellékvágányt másik olyan vasúti társaság rendelkezésére bocsátja, amely a nevében fuvarozást fog végezni, azon nyilvántartott telek egésze tekintetében, amelyen a vasúti infrastruktúra elemei találhatóak, valamint a jövőben megszerzett, és szintén a kiépített mellékvágány részévé váló telkek (vasúti infrastruktúra) tekintetében mentesülhet az ingatlanadó alól.
- 2 Álláspontja megerősítése érdekében e társaság a következő kérdéseket terjesztette az értelmező hatóság elé: 1) alkalmazhatja-e az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) alpontja szerinti ingatlanadó-mentességet földterület és infrastruktúra tekintetében attól az időponttól kezdve, amikor a mellékvágányra való belépési engedélyt kiadják, és az engedéllyel rendelkező vasúti társaság részére a vonatkozó engedélyt megadják, amire 2021-ben kell, hogy sor kerüljön?; 2) új földterületek megszerzését követően az új földterületek teljes területére alkalmazhatja-e az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) alpontja szerinti ingatlanadó-mentességet?
- 3 Az értelmező hatóság úgy ítélte meg, hogy e társaság álláspontja helytelen. Véleménye szerint az adómentesség feltételeinek formális teljesülése ellenére ez a jog nem gyakorolható, mivel sérti az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályokat. A módosító törvényt, amelynek következtében a vállalkozások ingatlanadó-mentesség formájában állami támogatásban részesültek, nem vetették alá az Európai Bizottság előzetes vizsgálati eljárásának.
- 4 A felperes ezt követően ezen adójogi állásfoglalással szemben keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (rzeszówi vajdasági közigazgatási bíróság) elsőfokú bíróság előtt.
- 5 Az elsőfokú bíróság elutasította a keresetét. E bíróság megállapította, hogy az adómentesség, amely a társaságot közjogi szervezet (önkormányzat) költségvetését megillető adóterhektől mentesíti, megfelel az állami támogatásnak való minősítés feltételeinek, és ezért rámutatott annak vizsgálatának szükségességére, hogy a nemzeti jogalkotó eleget tett-e az EUMSZ 107. cikkben és az EUMSZ 108. cikkben foglalt követelményeknek.

- 6 Ezt követően az elsőfokú bíróság megállapította, hogy az ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustawot (a vasúti közlekedésről szóló törvényt és egyéb más törvényeket módosító, 2016. november 16-i törvény) nem jelentették be az Európai Bizottságnak előzetes konzultációs eljárásra. Ez az EUMSZ és a 2015/1589 rendelet alapján bizonyos joghatásokkal jár a tagállamra nézve.
- 7 Az elsőfokú bíróság megállapította továbbá, hogy törvényes jogalappal rendelkezik az értelmező hatóság azon álláspontja, miszerint a társaság nem gyakorolhatja az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) alpontja szerinti jogot. Az értelmező hatóság tehát a bemutatott jövőbeli esemény értékelése során jogosult volt közvetlenül hivatkozni az uniós rendelkezésekre, mind az EUMSZ 107. cikkre és az EUMSZ 108. cikkre, mind pedig a 2015/1589 rendelet 3. cikkére, mivel az azonosított ügy a tagállam által vállalkozás részére nyújtott szelektív új állami támogatás kérdésére, azaz a belső piac védelmével és a vállalkozások versenyképességével kapcsolatos kérdések keretében az Unió hatáskörébe utalt területre vonatkozik.
- 8 A felperes, aki nem értett egyet az elsőfokú bíróság érvelésével, felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

Az alapügyben eljáró felek alapvető érvelése

- 9 A felperes – az értelmező hatósággal ellentétben – úgy véli, hogy az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) pontjában előírt adómentesség nem felel meg az állami támogatás kritériumainak, és bevezetését nem kellett volna bejelenteni az Európai Bizottságnak.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 10 Az első kérdés tekintetében a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az u.p.o.l.-nak a 2016 végéig hatályos rendelkezései, amelyek az adómentesség alkalmazását a jogalanyok szűk csoportjára (vasúti pályahálózat-működtetők és több átrakó terminál tulajdonjogával rendelkező jogalanyok) korlátozták, azt a kockázatot hordozták magukban, hogy ezen adómentességet alkalmazásának nyílt szelektivitása miatt jogellenes állami támogatásnak minősítik. Nem tűnik úgy, hogy az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontja a) alpontjának 2017. január 1-je óta hatályos változatában előírt adómentesség állami támogatásnak minősülne.
- 11 Ugyanakkor 2017. január 1-jétől az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) alpontjában előírt adómentesség hatályát kiterjesztették. Az ingatlanadó alól különösen a jogszabály korábbi változatában nem szereplő vasúti mellékvágányok mentesültek, beleértve az úgynevezett magáninfrastruktúrának minősülő, tehát a bányákban, termelőüzemekben vagy erőművekben található, a vasúti teherforgalom egészének motorját jelentő vasúti mellékvágányokat is. Az adómentességet továbbá a vasúti infrastruktúra részét képező épületekre is

kiterjesztették, és a telkekre vonatkozó adómentesség hatálya is bővült (a vasúti infrastruktúra részét képező, nyilvántartott telkekre is kiterjesztették, nem csak a vágányokhoz tartozó földterületekre vonatkozott, amint az a jogszabály korábbi változatában szerepelt). 2017. január 1-jétől azonban a vasúti infrastruktúra adómentességének alkalmazásához nem elegendő pusztán a saját földterületeken mellékvágánnyal való rendelkezés ténye, hanem a mellékvágányt ténylegesen a vasúti társaság rendelkezésére kell bocsátani.

- 12 Az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) alpontjában előírt adómentesség tehát 2017. január 1-jétől a kedvezményezett meg nem határozott körére vonatkozik (az adómentességben minden olyan vállalkozás részesülhet, amely vasúti közlekedést vesz igénybe). Következésképpen nem konkrétan egyes vállalkozásokra, ágazatra vagy régióra, illetve konkrét tevékenységekre irányul, ami azt eredményezné, hogy bizonyos áruk előállítása előnyben részesülne. Kétségeket vethet fel azonban az ebben a rendelkezésben alkalmazott, meghatározott típusú infrastruktúra birtoklásának kritériuma, amely a gyakorlatban azt eredményezi, hogy az ugyanazokban az ágazatokban tevékenységet folytató vállalkozások (például bányák, hőerőművek, sörfőzdék) adóterhek tekintetében eltérő helyzetben lehetnek.
- 13 A kérdést előterjesztő bíróság hozzáteszi, hogy ha a gazdasági szereplők megkülönböztetése nem közvetlenül a bevezetett adómentesség mechanizmusából következik, és ezt az adómentességet bármely vállalkozás igénybe veheti, akkor az alapvetően nem minősíthető szelektívnek. Bármely vállalkozást (függetlenül a régiótól, az iparágától és más tulajdonságoktól), amely a birtokában lévő vasúti mellékvágány használata során igénybe veszi a vasúti közlekedést, megilleti az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) alpontja szerinti törvényes adómentesség. Amennyiben a nemzeti törvény által előírt adómentesség nem minősíthető szelektívnek, az kizárja a versenytorzítás feltételeinek fennállását, következésképpen pedig ezen adómentesség az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatásnak való minősítését.
- 14 Másrészt azonban felmerül a kétség, hogy az adómentesség első látásra objektív kritériumainak alkalmazásával kapcsolatban esetleg burkolt szelektivitás áll-e fenn. Tehát tényleges szelektivitásról van szó, amely esetében az adott jogi aktus bizonyos vállalkozások vagy ágazatok előnyben részesítését eredményezi, függetlenül attól, hogy nem kizárólag e vállalkozásokra (ágazatokra) irányul.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) pontjában előírt adómentességet a vasúti közlekedésről szóló törvény széles körű módosításának alkalmával vezették be, amely módosítás viszont az egységes európai vasúti térség létrehozásáról szóló, 2012. november 21-i 2012/34/EU európai parlamenti és tanácsi irányelvet hajtotta végre. Mind a 2012/34/EU irányelv, mind pedig a vasúti közlekedésről szóló törvény módosítása a vasút fejlesztését célozza, amely többek között a jogszabályok liberalizációja és az ösztönző intézkedések révén valósul meg. A vasutat érintő adómentességnek a 2017. január 1-je óta hatályos formája észszerűnek tekinthető, és megfelel az adó

ösztönző funkciójának, amely így a vállalkozásokat a kibocsátásmentes és biztonságos vasúti közlekedés használatára ösztönzi.

- 16 A második kérdés arra a helyzetre vonatkozik, amikor a vállalkozás a szóban forgó nemzeti rendelkezés szerinti, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében előírt eljárás betartása nélkül bevezetett adómentességben részesült, és jelenleg bizonytalan, hogy a nemzeti bíróság előtt folyamatban lévő jogvitához hasonló körülmények között köteles-e megfizetni a kamatokkal számított adóhátralékot.
- 17 A jelen ügyben vizsgált probléma annál is inkább alapvető fontosságú, mivel az adómentesség bevezetése óta eltelt négy év alatt sem az adóhatóságok, sem a közigazgatási bíróságok nem vitatták az adómentesség vállalkozások általi alkalmazását. Ez azt a meggyőződést keltette, hogy az adómentesség igénybevétele megfelelő. 2021-től, négy évvel az adómentesség bevezetését követően az adóhatóságok elkezdték megtagadni annak alkalmazását, arra hivatkozva, hogy Lengyelország nem jelentette be az adómentességet az Európai Bizottságnak, és ezzel összefüggésben fennállt az állami támogatás nyújtásának kockázata. Az ügy tehát alapvető kérdéseket vet fel. E helyzet sérti az adófizetők alapvető jogait, és ellentmond a jogbiztonságnak és a kedvező gazdasági környezetnek. Annál elítélendőbb lenne, ha kiderülne, hogy az egész helyzet pénzügyi költségeit végső soron a vállalkozásoknak kellene viselniük.
- 18 Az alapvető kérdés tehát az, hogy az adóalanyokat az adó kamatokkal együtt történő megfizetésére kötelezés formájában érhetik-e negatív következmények, ha a jogszabályokban bízva jártak el. Ha bebizonyosodna, hogy a szóban forgó adómentességet nem e kötelezettség megsértésével jelentették be, akkor az adóalanyok gazdasági értelemben kötelesek lennének-e a jogellenesen nyújtott támogatás visszafizetésére, és így az adó kamatokkal növelt összegének megfizetésére, vagy a bizalomvédelem elvére figyelemmel kizárt az ilyen kötelezettség.
- 19 A Bíróság esetleges ítéletét tehát igen széles körűen lehetne értelmezni, és az az adójog minőségére, az állami hatóságok elfogadható gyakorlatára és a cselekményeikért vagy mulasztásaikért való felelősségre vonatkozhatna. Noha a Bíróság már többször foglalt állást az állami támogatásokkal kapcsolatban, ítélezési gyakorlata eddig – a kérdésben jelzett mértékben – nem terjedt ki az ingatlanadóra.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság kételyei arra vonatkoznak, hogy az említett adómentességnek a lengyel jogrendbe történő bevezetése – többek között ezen adómentesség potenciálisan szelektív jellege miatt – az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében egyensúlyhiányhoz vezethet-e az uniós piacon. A kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügy az ingatlanadó-mentességre vonatkozik, így felmerülhet, hogy ezen adómentesség tagállam által nyújtott állami támogatásnak minősül-e, amely támogatást az Európai Bizottságnak el kell fogadnia, vagy pedig pusztán objektív jellegű, az állami támogatás fogalmába nem tartozó adómentességnek minősül-e. A kérdést

előterjesztő bíróság szerint az adómentesség jogszerű és megfelel az uniós szabályoknak, azonban felmerül a kérdés, hogy bejelentési kötelezettség hiányában alkalmazható-e.

- 21 A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az „állami támogatás” fogalmának értelmezése értelmezési kétségeket vethet fel, mivel az uniós jog nem határozza meg ezt a fogalmat. Az állami támogatásnak a Bíróság által meghatározott – az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmezésén alapuló – fogalommeghatározása tág, és a vállalkozások részére az állam által biztosított támogatási intézkedések széles spektrumát fedi le. A Bíróság ítélkezési gyakorlata négy olyan kritériumot különböztet meg, amely lehetővé teszi adott támogatás (támogatási intézkedés) belső piaccal való összeegyeztethetlenségének megállapítását. A támogatásnak a következő együttesen teljesítendő feltételeknek kell megfelelnie: 1) állami beavatkozás keretében vagy állami forrásokból biztosítják; 2) gazdasági előnyt jelent a vállalkozás számára; 3) szelektív; 4) befolyásolja a tagállamok közötti kereskedelmet, és torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget. E bíróság szerint a jelen ügyben az utóbbi két feltétel fennállása kapcsán merülnek fel kétségek.
- 22 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az u.p.o.l. 7. cikkének 2021. november 17-i, az adókedvezménynek a vasúti árufuvarozási terminálokra való kiterjesztésén alapuló következő módosítása esetében a lengyel jogalkotó úgy ítélte meg, hogy fennáll az állami támogatás kockázata, és ezért bejelentést kell tenni az Európai Bizottság felé. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben azonban hangsúlyozza, hogy ez a módosítás konkrét jogalanyokra vonatkozik. Hozzáteszi, hogy a lengyel gazdasági helyzetben olyan sok (magán- és állami) vállalkozás van, amely olyan földterület tulajdonosa, amelyen vasúti infrastruktúra található, hogy az adókedvezménynek ezen infrastruktúrára történő kiterjesztése megkérdőjelezi a 2017-ben bevezetett adómentesség szelektív jellegére vonatkozó állítást. A kérdést előterjesztő bíróság tehát választ vár arra, hogy az adómentességnek a vasúti infrastruktúrára történő kiterjesztése olyan ágazati támogatást jelent-e, amelyet olyan ingatlanokat tulajdonló vállalkozások részére nyújtanak, amelyeken ilyen infrastruktúra található.
- 23 A kérdést előterjesztő bíróság végezetül megállapítja, hogy komoly kétségek merülnek fel az említett adómentességnek a versenyre gyakorolt potenciális hatásával kapcsolatban, különösen arra az esetre tekintettel, hogy ezen adómentesség szelektívnek minősülhet (burkolt szelektivitás). Ebben a helyzetben döntő fontosságú annak megállapítása, hogy még ha az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti támogatás valószínűsége fenn is állna, a jogszabály-módosítási tervezeteket be kellett volna-e jelenteni, és hogy az ilyen bejelentés hiánya azt eredményezi-e, hogy az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése szerint nem nyújtható támogatás. Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy annak ellenére, hogy az u.p.o.l. 7. cikke (1) bekezdése 1. pontjának a) alpontjában foglalt rendelkezésnek a 2017 és 2021 között hatályos változata bekerült a nemzeti jogrendbe, bejelentés hiányában e rendelkezés alapul szolgálhatott-e ahhoz, hogy a vállalkozások adómentességben részesüljenek.