Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 17. oktoobril 2024 [1]

Kohtuasi C-453/23

E. sp. z o.o.
versus
Prezydent Miasta Mielca,
menetlusosaline:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Riigiabi – Seadusjärgne maksuvabastus kui valikuline eelis – Konkurentsi moonutamine – Võrdlussüsteemi kindlakstegemine – Seadusjärgne maksuvabastus kui võrdlussüsteemi osa – Hindamiskriteerium – Vastuolude puudumine – Muud kui maksualased põhjendused

I. Sissejuhatus

1. Millisel juhul on liikmesriigi kinnisvaramaksuõiguses ette nähtud maksuvabastus keelatud riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses? Käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotlus pakub Euroopa Kohtule taas kord võimaluse käsitleda liidu riigiabiõiguse tähendust liikmesriigi maksuõigusele. Erinevalt Euroopa Kohtus hiljuti lahendatud kohtuasjadest ei põhjustanud käesoleval juhul vaidlust siiski maksualase eelotsusega antud individuaalne abi,[2] vaid seadusjärgne maksuvabastus. Menetlus ei alanud kaebusega komisjoni riigiabiotsuse peale, vaid pigem ebatavalisel viisil liikmesriigi kohtu eelotsusetaotlusega. Sisuliselt on vaja vastata küsimusele, kas teatamata riigiabina tuleb käsitada olukorda, kus kinnisvaramaksust vabastatakse kinnisasjad, millel paikneb tegelikult kasutatav raudteetaristu.

2. Eelotsusetaotluse esitamise tingis Poola kinnisvaramaksu käsitlev seadus, mis näeb ette kirjeldatud maksuvabastuse. Asjaomast maksuvabastust laiendati 1. jaanuaril 2017, millest alates hõlmab see lisaks avalik-õiguslikele ka eraõiguslikke raudteetaristuid. Maksuvabastust saab rakendada iga kinnisasja omanik, kui ta võimaldab raudteeveo-ettevõtjal taristut kasutada. Kaebaja vastab maksuvabastuse kohaldamise tingimustele. Poola maksuhaldur keeldus talle siiski maksuvabastust andmast, leides, et tegemist on lubamatu riigiabiga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuivõrd sellest teatamata jätmisega rikuti ELTL artikli 108 lõike 1 esimest lauset.

[1] Algkeel: saksa.

[2] Vt maksualaste eelotsuste kohta 14. detsembri 2023. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Amazon.com jt (C-457/21 P, EU:C:2023:985); 5. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Luksemburg jt *vs*. komisjon (C-451/21 P ja C-454/21 P, EU:C:2023:948); samuti 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe *vs*. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859).

3. Euroopa Kohus töötas individuaalset abi käsitlevates eespool nimetatud kohtuasjades välja kriteeriumid, mida saab käesolevas asjas üle kanda seadusjärgsele maksuvabastusele. Eelkõige tuleb täpsustada, kuidas määrata kindlaks asjakohane võrdlussüsteem üldiste maksuvabastust käsitlevate õigusnormide puhul. Lisaks tuleb välja selgitada, millises ulatuses saavad liidu kohtud kontrollida liikmesriigi seadusandja kehtestatud maksuvabastusi.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õigusest tuleneva raamistiku moodustavad ELTL artikkel 107 jj.

B. Poola õigus

5. Poola õiguses on eelkõige oluline 12. jaanuari 1991. aasta kohalike maksude ja lõivude seadus (Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, *Dz. U.* 2019, nr 1170, hiljem muudetud redaktsioonis).

6. Kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 2 lõige 1 näeb ette, et maatükid, hooned ja nende osad, samuti ehitised ja nende osad, mida kasutatakse majandustegevuseks, maksustatakse Poola kinnisvaramaksuga.

7. Kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 2 lõige 3 näeb ette erandid kinnisvaramaksu kohaldamisalast. Punkti 4 kohaselt ei maksustata maatükke, millel paiknevad üldkasutatavad teed. Nimetatud erand ei kehti siiski kinnisasjadele, millel toimub muu majandustegevus, näiteks üldkasutatavate teede hooldus või tasuliste kiirteede käitamine.

8. Kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkti a alates 1. jaanuarist 2017 kuni 31. detsembrini 2021 kehtinud ja põhikohtuasjas kohaldatav redaktsioon on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kinnisvaramaksust on vabastatud:

1) raudteetransporti reguleerivate õigusnormide tähenduses raudteetaristu koosseisu kuuluvad maatükid, hooned ja ehitised, mis

   a) tehakse raudteeveo-ettevõtjatele kättesaadavaks“.

9. Maksuvabastuse kohaldamine on alates 1. jaanuarist 2017 võimalik vaid juhul, kui asjaomane taristu tehakse raudtee-ettevõtjale tegelikult kättesaadavaks, see tähendab seda kasutatakse.

III. Asjaolud

10. Äriühingule E. sp. z o.o. (edaspidi „kaebaja“) kuulub mitu kinnisasja, millel paikneb raudteetaristu nn manöövriteede kujul. Need teed ühendavad mitmesuguseid ettevõtteid peamise raudteevõrgustikuga. Taristu on kaebaja ainus vara, ise ta seda ei kasuta. Ta väitis kohtuistungil, et

tema ettevõtlustegevus piirdus eelkõige veoettevõtjatele raudtee kättesaadavaks tegemisega. Peale selle kavatses kaebaja soetada veel sarnaseid raudteetaristuga kinnisasju, et neid samamoodi kasutada.

11. Kaebaja leiab, et alates ajast, mil manöövritee on veoettevõtjale kättesaadavaks tehtud, saab ta nõuda kinnisasja, kus asub raudteetaristu, kinnisvaramaksust vabastamist. See kehtib ka tulevikus omandatavate kinnisasjade kohta. Kaebaja taotles Mieleci linnapealt (edaspidi „vastustaja") maksualast eelotsust oma seisukoha õiguslikult kinnitamiseks.

12. Vastustaja tegi 14. juunil 2021 kaebaja suhtes maksualase eelotsuse. Ta keeldus kinnisvaramaksu maksuvabastuse kohaldamisest. Maksuvabastuse tingimused olevat küll formaalselt täidetud, aga vabastust ei saa kohaldada vastuolu tõttu riigiabi reguleerivate liidu õigusnormidega. Nimelt ei ole komisjonile teatatud seadusest, millega lisati kohalike maksude ja lõivude seadusesse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a.

13. Kaebaja esitas maksualase eelotsuse peale kaebuse Poola esimese astme kohtule ehk Wojewódzky Sąd Administracyjny w Rzeszowiele (Rzeszówi vojevoodkonna halduskohus), kes jättis kaebuse rahuldamata. Seejärel esitas kaebaja kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjnyle (Poola kõrgeim halduskohus, edaspidi „eelotsusetaotluse esitanud kohus").

14. Pooled ei vaidle selle üle, et kaebaja vastab kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkti a tingimustele. Kohtuvaidlus piirdub niisiis küsimusega, kas maksuvabastuse kohaldamine rikub liidu riigiabi eeskirju. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb selles. Lõppkokkuvõttes kehtib asjaomane säte piiramatule sihtrühmale. Maksuvabastust saab kasutada iga kinnisasjaomanik (olenemata piirkonnast, tegevusvaldkonnast või muudest teguritest), kes omab raudteetaristut ja teeb selle raudtee-ettevõtjatele kättesaadavaks.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus ja eelotsuse küsimused

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peatas menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

„1. Kas ELTL artikli 107 lõike 1 kontekstis moonutab või ähvardab moonutada konkurentsi see, kui liikmesriik annab kõigile ettevõtjatele sellise maksusoodustuse, mida on kirjeldatud kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunktis a ning mis seisneb raudteetransporti reguleerivate õigusnormide tähenduses raudteetaristu koosseisu kuuluvate ja raudtee-ettevõtjatele kättesaadavaks tehtavate maatükkide, hoonete ja ehitiste vabastamises kinnisvaramaksust?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas ettevõtja, kes kasutas maksuvabastust liikmesriigi eeltoodud õigusnormi alusel, mille kehtestamisel ei järgitud nõuetekohast korda, nagu see on ette nähtud ELTL artikli 108 lõikes 3 koostoimes nõukogu 13. juuli 2015. aasta määruse (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad ELTL artikli 108 kohaldamiseks, artikliga 2, on kohustatud ära maksma tasumata maksusumma koos viivisega?"

16. Euroopa Kohtu menetluses esitasid lisaks kaebajale ja vastustajale kirjalikud seisukohad ka Poola Vabariik, Hispaania Kuningriik, komisjon ning kaebaja toetuseks menetlusse astunud Poola väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate ombudsman (Rzecznik Malych). Kõik nimetatud osalised peale ombudsmani osalesid 8. juuli 2024. aasta kohtuistungil.

V. Õiguslik hinnang

17. Hispaania hinnangul on eelotsusetaotlus tervikuna vastuvõetamatu. Nimelt kehtib kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunktis a ette nähtud maksuvabastus ainult „raudteetaristule". Vastavalt direktiivile 2012/34/EL[3], millega luuakse ühtne Euroopa raudteepiirkond, tuleb asjaomast mõistet tõlgendada nii, et see ei hõlma kaebaja eraomandis olevat taristut. Ainuüksi sel põhjusel tuleb kaebaja taotletud maksuvabastusest keelduda, mistõttu rajaneb eelotsuse küsimus pelgalt hüpoteetilistel asjaoludel.

18. Kirjeldatud arusaam pole põhjendatud. Direktiiv 2012/34 ei mõjuta mõistete tähendusi liikmesriigi kinnisvaramaksu käsitlevas seaduses. Lisaks puudub liidul kinnisvaramaksu valdkonna reguleerimise pädevus. Poola seadusandja võis kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunktis a raudteetaristu mõiste autonoomselt määratleda, et hõlmata ka eraõiguslik raudteetaristu, nagu kaebaja oma.

19. Eelotsusemenetlus on järelikult lubatav.

A. Esimene eelotsuse küsimus

20. Esimene eelotsuse küsimus käsitleb kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkti a liigitamist riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

21. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks" kvalifitseerimine, et esiteks on tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest. Teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi.[4]

22. Esimese eelotsuse küsimuse sõnastuse kohaselt käsitleb see küsimus ainult neljandat tingimust, nimelt konkurentsi (ähvardavat) moonutamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu muudest põhjendustest nähtub pigem, et kohus palub peamiselt selgitada, kas kaebajale anti kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkti a kohase kinnisvaramaksu maksuvabastusega valikuline eelis riigiabi mõiste tähenduses. Alles siis, kui see on kindlaks tehtud, saab uurida, kas asjaomane maksuvabastus moonutab või ähvardab moonutada konkurentsi. Järelikult tuleb esmalt kontrollida valikulise eelise olemasolu.

[3] Euroopa Parlamendi ja nõukogu 21. novembri 2012. aasta direktiiv, millega luuakse ühtne Euroopa raudteepiirkond (ELT 2012, L 343, lk 32).

[4] 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 27); 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 82); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsused komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53) ja komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40).

1. Valikuline eelis

23. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kvalifitseeritakse maksuõiguslik meede „valikuliseks" kolmeastmelise testiga. Esiteks tuleb kindlaks teha, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane" maksustamissüsteem ehk niinimetatud võrdlussüsteem.[5] Teiseks saab üldise või „tavapärase" maksustamissüsteemi põhjal hinnata, kas kõnealune meede kaldub üldisest süsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.[6] Kõrvalekalde tuvastamise korral kontrollitakse lõpuks kolmandaks, kas see kõrvalekalle on põhjendatud.

a) Võrdlussüsteemi kindlakstegemine

1) Põhimõte: liikmesriik saab siduvalt määrata maksu põhitunnused

24. Võrdlussüsteemi kindlakstegemisel kohaldatava hindamiskriteeriumi kohta olen juba arvamust avaldanud.[7] Mitte iga maksukohustuslase jaoks soodne säte üldises maksuseaduses ei ole riigiabi aluslepingute tähenduses. Isegi kui selline tõlgendus ei kuulu ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastuse alla, oleks see tulemus vastuolus hindamiskriteeriumiga, mille Euroopa Kohus on välja töötanud üldiste maksuseadustena kujundatud abikavade jaoks.[8]

25. Nii rõhutab Euroopa Kohus, et liikmesriikidel on praegusel liidu maksuõiguse ühtlustamise tasemel vabadus kehtestada selline maksusüsteem, mida nad peavad kõige sobivamaks.[9] See kehtib ka riigiabi kontrollimise valdkonnas.[10] See liikmesriikide kaalutlusruum hõlmab iga maksu põhitunnuste kindlaksmääramist.[11]

26. Väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud, määratleb asjaomane liikmesriik, järgides oma maksuautonoomiat, maksu põhitunnused, mis määravad põhimõtteliselt kindlaks võrdlusraamistiku või „tavapärase" maksustamissüsteemi. Nii on see Euroopa Kohtu hiljutise praktika kohaselt eelkõige maksustatava summa, maksustatava teokoosseisu ja sellega kaasneda võivate maksuvabastuste kindlaksmääramise puhul.[12] Selles

5 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsused komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57) ja komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 53 ja 55).

6 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57) ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

7 Vt minu ettepanekud kohtuasjades komisjon *vs.* Luksemburg jt (C-457/21 P, EU:C:2023:466, punkt 91 jj); Luksemburg *vs.* komisjon ja Engie Global LNG Holding jt *vs.* komisjon (C-451/21 P ja C-454/21 P, EU:C:2023:383, punkt 86 jj) ja Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 147 jj).

8 14. detsembri 2023. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Amazon.com jt (C-457/21 P, EU:C:2023:985, punkt 56); 5. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Luksemburg jt *vs.* komisjon (C-451/21 P ja C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 115 jj) ja 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe *vs.* komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95 jj).

9 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37); vt selles tähenduses ka põhivabaduste kohta 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsused Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49) ja Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 69, samuti seal viidatud kohtupraktika).

10 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 59) ja 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37); vt selles tähenduses muu hulgas 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 Nii ka 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe *vs.* komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95 jj).

12 10. septembri 2024. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Iirimaa ja Apple Sales International (C-465/20 P, EU:C:2024:724, punkt 81) ning 5. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Luksemburg jt *vs.* komisjon (C-451/21 P ja C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 112).

tähenduses on Euroopa Kohus ühtlasi märkinud, et maksumeetme valikulisust ei saa hinnata võrdlusraamistiku alusel, mis koosneb mõnest asjaomase liikmesriigi riigisisese õiguse sättest, mis on kunstlikult välja võetud laiemast õiguslikust raamistikust. [13]

27. Eelnevast järeldub, et otsese maksustamise võrdlussüsteemi kindlakstegemisel tuleb põhimõtteliselt arvesse võtta ainult asjaomases liikmesriigis kohaldatavat riigisisest õigust. Euroopa Kohus otsustas hiljuti [14], et ka seaduses ette nähtud maksuvabastus (nagu käesoleval juhul kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a) on seega põhimõtteliselt võrdlussüsteemi osa.

28. Põhjendamatu on komisjoni kohtuistungil väljendatud mure, et viidatud hiljutise kohtupraktika kohaselt ja iga maksuvabastuse võrdlussüsteemi hõlmamise korral on niinimetatud kolmeastmeline test (vt eespool punkt 23) iganenud. Esiteks ei ole kolmeastmeline test eesmärk omaette, vaid aitab kindlaks teha, kas antakse valikuline eelis. Kui seaduses sätestatud maksuvabastus osutub võrdlussüsteemi osaks, siis loogiliselt võttes ei ole vaja uurimist jätkata kahel järgmisel astmel. Kui maksuvabastus ei ole võrdlussüsteemi osa, saab järgida kolmeastmelist testi. Üldise maksuseaduse korral on esimese astme kaal ja kontroll varasemast erinevad. See tuleneb üksnes liikmesriigi maksualasest suveräänsusest ja sellega seotud kohustusest määrata kindlaks maksu põhitunnused.

29. Teiseks ei võimalda viidatud kohtupraktika liikmesriikidel kehtestada suvalisi maksuvabastusi. Euroopa Kohus sedastas Engie kohtuasjas, et maksuvabastus on põhimõtteliselt võrdlussüsteemi osa. [15] Kohe seejärel [16] lisas ta, et see järeldus „ei mõjuta siiski võimalust tuvastada – nagu see oli kohtuasjas, milles tehti 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs*. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) –, et võrdlusraamistik ise, nagu see tuleneb asjaomase liikmesriigi õigusest, on riigiabi käsitleva liidu õigusega vastuolus, kuna kõnealune maksusüsteem kujundati ilmselgelt diskrimineerivate parameetrite alusel, mille eesmärk oli nimetatud õigusest kõrvale hoida" [17].

30. Seetõttu tuleb võrdlussüsteemi osana vaadeldava seadusjärgse maksuvabastuse puhul siiski kontrollida, kas asjaomane maksusüsteem (sealhulgas maksuvabastus) kujundati ilmselgelt diskrimineerivate parameetrite alusel.

31. Maksuvabastuse liik ei ole seejuures määrava tähtsusega. Nii sooviti kohtuistungil eristada fiskaalseid ja mittefiskaalseid, nagu ka süsteemi toetavaid ja mittetoetavaid maksuvabastusi. Eespool märgitud põhjendustel ei ole siiski vajalik selline – minu hinnangul niigi mitte eriti täpne – maksuvabastuse liigipõhine eristamine. Esiteks ei suutnud komisjon ise esitada selgeid piiritlemise kriteeriume ja teiseks ei ole otsustava tähtsusega küsimus, milline on maksuvabastuse süsteemne kvaliteet.

[13] 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus World Duty Free Group ja Hispaania *vs*. komisjon (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 62) ja 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs*. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 103).

[14] 10. septembri 2024. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Iirimaa ja Apple Sales International (C-465/20 P, EU:C:2024:724, punkt 81) ja 5. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Luksemburg jt *vs*. komisjon (C-451/21 P ja C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 112).

[15] 5. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Luksemburg jt *vs*. komisjon (C-451/21 P ja C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 112).

[16] 5. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Luksemburg jt *vs*. komisjon (C-451/21 P ja C-454/21 P, EU:C:2023:948, punkt 114, viitega 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsusele komisjon *vs*. Ungari, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 49).

[17] Vt selle kohta ka 10. septembri 2024. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Iirimaa ja Apple Sales International (C-465/20 P, EU:C:2024:724, punkt 83).

32. Ühtlustamata maksude valdkonnas hõlmab liikmesriigi seadusandlik pädevus põhimõtteliselt ühtviisi nii süsteemi toetavaid ja süsteemi mittetoetavad maksuvabastusi kui ka fiskaalseid ja mittefiskaalseid maksuvabastusi, kui need sobituvad vastuoludeta võrdlussüsteemi. Riigiabi kontrollimisel on määrava tähtsusega, kas riigi seadusandja valis seadusandliku võimu teostamisel ilmselgelt diskrimineerivad parameetrid eesmärgiga anda valikuline eelis maksuõiguse abil „riigiabiõigusest kõrvale hoides".

33. Mis puutub küsimusesse, kas seaduses ette nähtud maksuvabastus on osa võrdlussüsteemist, siis – erinevalt komisjoni väitest kohtuistungil – ei oma tähtsust, kas see maksuvabastus rajaneb fiskaalsetel või mittefiskaalsetel alustel. Mittefiskaalsel alusel maksuvabastused ei tähenda alati võrdlussüsteemist kõrvalekaldumist, mida oleks vaja põhjendada. Teatavasti võib iga seadusandja maksuõiguse kaudu järgida ka mittefiskaalseid eesmärke (näiteks keskkonnakaitse). Sellised eesmärgid omavad tähtsust ka riigiabiõiguses.[18]

34. Üldisi eristamisi saab võrdlussüsteemi loomisel pidada valikulisteks meetmeteks vaid siis, kui seaduse eesmärki arvestades ei ole neil mingit ratsionaalset alust.[19] Ratsionaalne alus võib seejuures tuleneda fiskaalsetest ja mittefiskaalsetest, nagu ka süsteemi toetavatest ja mittetoetavatest põhjustest.

2) Seadusandja kaalutlusõiguse piirid: ilmselge vastuolu

35. Liikmesriigid ületavad võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel siiski kaalutlusõiguse piire, kui kuritarvitavad oma üldist maksuõigust selleks, et luua üksikutele ettevõtjatele eeliseid, „minnes mööda riigiabiõigusest".[20] Sellisest maksuautonoomia kuritarvitamisest saab lähtuda *maksuseaduse ilmselgelt ebasidusa sisustamise* korral.[21] Erinevate maksukohustuslaste rühmade eristamine on ilmselgelt vastuoluline ja seetõttu diskrimineeriv, kui seda ei saa mõistlikult selgitada kolmandatele isikutele, nagu komisjon või liidu kohtud. Sellisel juhul on diskrimineerimine ka asjaomase maksukohustuslase jaoks ilmselge.[22]

36. Piirates õiguslike erisuste läbivaatamist ilmselgete vastuolude kontrollimisega, saab ühelt poolt ära hoida komisjoni ja liidu kohtute koormamist 27 erineva maksuõiguse asjakohase sisulise tõlgendamisega.[23] Euroopa Kohus ei pea üksikasjalikult tõlgendama liikmesriigi maksuõiguse sätte sisu ja konteksti. Pigem peab Euroopa Kohus kontrollima, kas asjaomases maksuseaduses esineb ilmselge vastuolu. Kui säte ei ole ilmselgelt vastuoluline ja sobib seega esmapilgul vastuoludeta liikmesriigi maksusüsteemi, siis pigem ei ole see abi andmise keelust kõrvalehoidmine valikulise eelise kaudu.

[18] Vt 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsused ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punktid 59–61); ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 40 jj) ning ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, punktid 45 ja 46).

[19] Vt minu ettepanek kohtuasjas Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 151).

[20] 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72); vt lisaks 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 61); 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon *vs.* Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 42 jj, eelkõige punkt 44) ja komisjon *vs.* Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 48 jj, eelkõige punkt 50). Juba 15. novembri 2011. aasta kohtuotsuses komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 101) käsitleb Euroopa Kohus õiguslikke aluseid, millel põhinev maksusüsteem *ilmselgelt* (kohtujuristi kursiiv) „teeb tegelikult vahet" maksukohustuslastel.

[21] Nagu Gibraltari kohtuasjas: 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 101 jj). Ka seal ei suutnud Ühendkuningriik selgitada maksustamise aluseks olevate parameetrite tähendust (punkt 149).

[22] Vt minu ettepanek kohtuasjades Luksemburg *vs.* komisjon ja Engie Global LNG Holding jt *vs.* komisjon (C-451/21 P ja C-454/21 P, EU:C:2023:383, punkt 92).

[23] Samad probleemid ilmnesid kohtuasjades Amazon ja Engie, kus kirjeldasin neid oma vastavates ettepanekutes komisjon *vs.* Luksemburg jt (C-457/21 P, EU:C:2023:466, punkt 98 jj) ja Luksemburg *vs.* komisjon ja Engie Global LNG Holding jt *vs.* komisjon (C-451/21 P ja C-454/21 P, EU:C:2023:383, punktid 94 ja 95).

37. Teiselt poolt vähendab kirjeldatud käsitlus komisjoni koormust riigiabi kontrollimisel. Kui juba iga õiguslik eristamine üldises maksuseaduses võib tähendada riigiabi, peaksid liikmesriigid järelikult komisjoni teavitama igast eristamisest maksuseaduses (selliseid sätteid on igas liikmesriigis hulganisti). Vaevalt suudaks komisjon kõik need sätted mõistliku aja jooksul läbi vaadata. Lisaks allutataks (ühtlustamata valdkonna) maksuseadused nii-öelda tagaukse kaudu komisjoni „loa" tingimusele.

38. Lõpuks ilmneb maksuvabastuse ilmsel vastuolulisusel põhineva hindamiskriteeriumi eelis, kui uurida riigiabi tuvastamise õiguslikke tagajärgi. Määruse (EL) 2015/1589 [24] artikli 16 kohaselt tuleb ebaseadusliku abi korral võtta meetmed, et abisaajalt abi tagasi nõuda. Selleks tuleks siis tagasiulatuvalt sisse nõuda maks, mida seadus ette ei näinud.

39. Maksuõiguse puhul kehtivad siiski õiguspärasuse põhimõte ja tagasiulatuva mõju keeld. Maksu õiguspärasuse põhimõtet rõhutas Euroopa Kohus hiljuti selgesti seoses liidu õiguse alusel liikmesriikide maksuseaduste kontrollimisega riigiabi osas. [25] Mõlemast põhimõttest lähtuvad ka liikmesriikide põhiseadused. Riigiabiõiguses tekitab tagasiulatuv mõju ikka teatavat pinevust tagasinõudmise eesmärgi (abi kaudu saadud konkurentsieelise kõrvaldamine) [26] ja usalduse vahel, mis maksukohustuslasel õiguspäraselt on parlamendi poolt vastu võetud õigusakti siduvuse suhtes.

3) Vahekokkuvõte

40. Võttes muu hulgas arvesse eespool viidatud (punkt 26 jj) hiljutist kohtupraktikat, leian [27], et sellise seaduses sätestatud korra nagu maksuvabastus läbivaatamine peaks toimuma ainult piiratud hindamiskriteeriumi alusel, mis piirdub usutavuse kontrollimisega. Selle kohaselt annab maksukohustuslasele valikulise eelise üksnes sätte ilmne kõrvalekaldumine võrdlussüsteemist, milleks on liikmesriigi ülejäänud kinnisvaramaksuõigus. Kõrvalekalle kohaldatavast liikmesriigi võrdlussüsteemist on ilmne, kui seda ei saa mõistlikult selgitada kolmandale isikule, nagu komisjon või liidu kohtud, mistõttu see on ka puudutatud maksukohustuslasele ilmselge.

41. Hinnates küsimust, kas kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a on kõrvalekalle võrdlussüsteemist (kõigi kinnisasjade maksukohustus kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 2 lõike 1 järgi), peab Euroopa Kohus ainult kontrollima, kas maksuvabastus on ilmselgelt vastuoluline. Üksnes ilmselge vastuolu korral on tegemist kõrvalekaldega üldisest võrdlussüsteemist. Kui sellist ilmselget vastuolu ei esine, siis on seadusjärgne maksuvabastus (liikmesriigi) võrdlussüsteemi osa ja seda ei saa pidada valikuliseks eeliseks. Asjaomane säte ei ole selles tähenduses ilmselgelt vastuoluline, kui see on mõistetav, see tähendab ei ole kujundatud *ilmselgelt diskrimineerivate parameetrite* alusel eesmärgiga riigiabiõigusest kõrvale hoida.

[24] Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrus, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks.

[25] 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe *vs.* komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 97).

[26] 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon (C-277/00, EU:C:2004:238, punkt 76).

[27] Vt ka juba minu ettepanek kohtuasjas Luksemburg *vs.* komisjon ja Engie Global LNG Holding jt *vs.* komisjon (C-454/21 P ja C-451/21 P, EU:C:2023:383, punkt 101).

b) Kõrvalekalle võrdlussüsteemist

42. Liikmesriigi kohus peab otsustama, kas käesoleval juhul esineb kirjeldatud kõrvalekalle. Euroopa Kohus võib siiski anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikke juhiseid esitatud küsimuse lahendamiseks. Euroopa Kohtu hinnangul ja hindamiskriteeriumi põhjal ei tohiks kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkti a kohane maksuvabastus olla kujundatud ilmselgelt diskrimineerivate parameetrite alusel.

43. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib nimelt, et maksuvabastus lisati raudteevedude seaduse (Ustawa o transporcie kolejowym) ulatuslikul muutmisel. Muutmise eesmärk oli arendada raudteed olemasolevate õigusnormide liberaliseerimise ja konkreetsete toetusmeetmete abil.

44. Kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunktis a ette nähtud maksuvabastus, mis kehtib alates 1. jaanuarist 2017, on üks muudatustest, mille kohaselt raudteetaristu koosseisu kuuluvad ja raudtee-ettevõtjatele kättesaadavaks tehtavad maatükid, hooned ja ehitised on kinnisvaramaksust vabastatud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et see peaks julgustama asjaomaseid kinnisasja omanikke kasutama saastevaba ja ohutut raudteevedu.

45. Kõnealune maksuvabastus näib niisiis mõistetav ega ole järelikult ilmselgelt diskrimineeriv. Maksuvabastus julgustab kinnisasja omanikke rajama uusi raudteetaristuid või hoidma käigus ja ka tegelikult kasutama juba olemasolevaid taristuid. Kuna see võib kinnisasjade omanikele kaasa tuua märkimisväärseid kulutusi, annab kinnisvaramaksust vabastamine vähemalt osalise hüvitise. Nii sobib maksuvabastus mõistetavalt Poola kinnisvaramaksu kui üldise kapitalimaksu süsteemi. Lõpuks on selliste kulutustega koormatud vara objektiivselt vähem väärt kui koormamata vara.

46. Käesoleval juhul pole oluline, et raudteetranspordi kavandatud edendamine viiakse ellu maksuõiguse kaudu. Isegi kui enamiku maksuõigusnormide eesmärk on rahastada riigieelarvet, on tunnustatud (vt eespool punkt 33), et maksuseadused võivad teenida ka muid eesmärke. Nii võib liikmesriigi seadusandja maksukohustuslasi sihipärase maksusoodustuse või -koormuse kaudu suunata käituma teataval viisil.[28] Kinnisvaramaksust vabastamine nii, nagu näeb ette kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a, võib aidata kaasa raudteetranspordi edendamisele. Lisaks soovib liidu seadusandja ka ise parandada raudteetranspordi tulemuslikkust ja konkurentsivõimet.[29]

47. Pealegi on mõistetav, et maksuvabastust kohaldatakse lisaks raudteetaristu eraõiguslikele osadele. Muud maksuvabastust reguleerivad sätted Poola kinnisvaramaksuõiguses – näiteks sadamaid ja teid käsitlevad sätted – kehtivad tõepoolest ainult avalik-õiguslikele taristutele. Eraraudteetaristu säilitamine ja laiendamine on samuti avalikes huvides, arvestades tõhusa ja konkurentsivõimelise raudteetranspordi ning kliimat kahjustavate heitkoguste vähendamise eesmärke.

48. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et eraraudteetaristut kasutavad Poolas eelkõige sellised ettevõtted nagu kaevandused, tehased või elektrijaamad, mis on kogu Poola raudteekaubaveo liikumapanev jõud. Kuid see ei viita varjatud diskrimineerimisele, nagu komisjon väitis. Pigem aitab maksuvabastus eesmärki vastuoludeta ellu viia, erinevalt näiteks

[28] Vt minu ettepanek kohtuasjas F (eurofondi valitsemise viis) (C-18/23, EU:C:2024:609, punkt 81).

[29] Vt direktiivi 2012/34 põhjendus 5.

Gibraltari [30] kohtuasjas käsitletud maksusüsteemist. Nii on mõistetav Poola väide, et maksuvabastus peab looma stiimuli raudteetaristu veoettevõtjatele kättesaadavaks tegemiseks. On usutav, et selline stiimul muudab raudtee transpordiviisina atraktiivsemaks.

49. Ilmselgelt diskrimineerivate parameetrite puudumist kinnitab seegi, et kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a on objektiivne maksuvabastus. Maksuvabastuse kohaldamise tingimus on üksnes kinnisasjal asuv raudteetaristu, mis on raudtee-ettevõtjale kättesaadavaks tehtud. Nii saab maksuvabastusele tugineda iga asjaomast taristut omav ja kasutav maksukohustuslane. Lisaks kehtib kõnesolev säte kinnisasja kasutamisest kui objektiivsest tingimusest lähtudes nii eraõiguslikele kui ka avalik-õiguslikele omanikele, kedagi diskrimineerimata.

50. Kaebaja rõhutas kohtuistungil asjakohaselt, et ka mitu teist liikmesriiki vabastavad raudteetaristu omanikud tervikuna või vähemalt osaliselt kinnisvaramaksust. [31] See kinnitab, et kõnesolev maksupraktika järgib rahvusvahelist standardit. Vastuolulise sätte eeldamise lävi on seega kõrgem. Seda enam, kui komisjon ei ole – nagu käesoleval juhul – pikka aega kehtinud sarnase sisuga sätteid kunagi riigiabi seisukohast vaidlustanud.

51. Komisjoni vastuväide teatavate maksukohustuslaste eelistamise kohta ei ole veenev. Maksuvabastus teeb vahet raudteetaristu omanike – kes ei pea tingimata olema ettevõtjad – ja maksukohustuslaste vahel, kes ei ole asjaomaste kinnisasjade ja neil asuvate rajatiste omanikud. See ei ole sarnases olukorras olevate maksukohustuslaste ebavõrdne kohtlemine, sest eristav tunnus on taristu omand. Eelkõige ei sõltu maksuvabastus seotusest konkreetse majandussektori või äritegevusega.

52. Kuigi komisjon nii ei leia, puuduvad praegusel juhul varjatud diskrimineerimine ja faktiline valikulisus. See eeldaks, et raudteede omanikel ja teistel kinnisasja omanikel (nt hoonestamata maa omanikel) oleks sarnased stardipositsioonid. See pole aga nii, sest raudteetaristu korrashoiuga kaasneb rahaline koormus (ja teatav piirang kinnisasja kasutamisele), mis teistel maksukohustuslastel puudub.

53. Eeltoodu põhjal ei ole kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a kujundatud ilmselgelt diskrimineerivate parameetrite alusel, vaid kuulub seega mõistetavalt ja vastuoludeta Poola kinnisvaramaksuõigusesse. Asjaomane säte on järelikult võrdlussüsteemi osa ega ole kõrvalekalle. Valikulist eelist ei esine.

c) Teine võimalus: kõrvalekalle võrdlussüsteemist on põhjendatud

54. Isegi kui Euroopa Kohus leiab, et kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a on kõrvalekalle võrdlussüsteemist, oleks selline kõrvalekalle igal juhul põhjendatud. Põhjendatusest on asjakohane lähtuda, kui liikmesriik suudab tõendada, et vahetegemine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad. [32]

[30] 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732).

[31] Vt nt Saksamaa kinnisvaramaksu seaduse (Grundsteuergesetz) § 4 punkti 3 alapunkt a, Luksemburgi kinnisvaramaksu seaduse (Grundsteuergesetz) § 4 punkti 9 alapunkt a ja Austria kinnisvaramaksu seaduse (Grundsteuergesetz) § 2 punkti 1 alapunkt b.

[32] 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 43) ja 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 81).

55. Poola peaks suutma seda tõendada. Tuleb võtta arvesse, et kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a on vaid üks mitmest sättest, mis näeb ette transporditaristu kinnisvaramaksust vabastamise. Nii näeb kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 2 lõike 3 punkt 4 ette erandi kinnisvaramaksust muu hulgas kinnisasjadele, millel paiknevad üldkasutatavad teed. Sama seaduse artikli 7 lõike 1 punktide 2 ja 3 kohaselt on kõnesolevast maksust vabastatud ka maatükid, hooned ja ehitised, mis teenindavad sadama taristut, võimaldavad juurdepääsu sadamatesse või kuuluvad avalikult kasutatavate lennujaamade juurde.

56. Eespool nimetatud maksuvabastuste ülevaatest järeldub, et Poolas on transporditaristu süstemaatiliselt kinnisvaramaksust vabastatud. See on maksusüsteemi olemusele ja sisemisele struktuurile omane kriteerium, mis põhjendaks võrdlussüsteemist (eeldatavat) kõrvalekaldumist. Poola selgitas sellega seoses Euroopa Kohtule asjakohaselt, et avalikku hüve pakkuvate taristute kinnisvaramaksust vabastamised moodustavad võrdlussüsteemis sidusa kogumi.

57. Komisjoni hinnangul pole teede, sadamate ja lennujaamade taristu maksuvabastus problemaatiline. Jääb selgusetuks, miks sama ei võiks kehtida raudteetaristu puhul. Teatav kõrvalekalle võrdlussüsteemist oleks igal juhul põhjendatud, nii et ka selles osas ei esine ELTL artikli 107 lõike 1 rikkumist.

d) Vahekokkuvõte

58. Kontrollides, kas liikmesriigi õiguses sätestatud maksuvabastus annab valikulise eelise, kohaldatakse liikmesriikide maksualase sõltumatuse tõttu piiratud hindamiskriteeriumi. Liikmesriik määratleb maksusüsteemi (ja seega võrdlussüsteemi), mis hõlmab ka maksuvabastusi. Euroopa Kohus saab üksnes kontrollida, kas asjaomane maksusüsteem kujundati *ilmselgelt diskrimineerivate parameetrite* alusel eesmärgiga riigiabiõigusest kõrvale hoida.

59. Käesoleval juhul puuduvad tõendid vastuolulise kujundamise kohta, kõnealune Poola kinnisvaramaksu käsitlevas seaduses ette nähtud maksuvabastus järgib mõistetavaid eesmärke ega ole seega ilmselgelt vastuoluliselt kujundatud. Kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a ei ole seega kõrvalekalle võrdlussüsteemist. Isegi kui seda saaks pidada kõrvalekaldeks, oleks see igal juhul põhjendatud. Seetõttu ei ole kõnealune maksuvabastus valikuline eelis riigiabiõiguse tähenduses.

2. Teine võimalus: konkurentsi moonutamine

60. Vaid juhuks, kui Euroopa Kohus leiab, et esineb kõrvalekalle, mis ei ole õigustatud, tuleb veel analüüsida, kas selline objektiivne kinnisasjapõhine maksuvabastus võib põhjustada konkurentsi moonutamist riigiabiõiguse tähenduses.

61. Selline konkurentsi moonutamine eeldab, et liikmesriigi antud abi tugevdab ettevõtja positsiooni siseturul võrreldes konkurentidega.[33] Niisiis tuleb võrrelda soodustatud isiku olukorda enne ja pärast abi andmist.

[33] 17. septembri 1980. aasta kohtuotsus Philip Morris Holland *vs*. komisjon (730/79, EU:C:1980:209, punkt 11) ja 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs*. komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 33).

62. Nimetatud kriteerium ei anna alust tuvastada maksuvabastusest tulenevat konkurentsi moonutamist. Raudteetaristuta ja raudteetaristuga kinnisasjade omanikud ei konkureeri omavahel. Pealegi võib maksuvabastus isegi soodustada konkurentsi, kompenseerides raudteetaristu haldamisega seotud kulusid, mida ei teki ettevõtjatel, kellel selliseid rajatisi pole.

63. Tavapärases riigiabimenetluses peab komisjon tõendama, et abi tunnused on olemas.[34] Eelotsusetaotluse puhul komisjonil tõendamiskoormist pole. Seetõttu tuleb eelotsusemenetluses esitada vähemalt asjakohased väited konkurentsi moonutamise kohta. Käesoleval juhul see nii ei ole. Järelikult ei saa Euroopa Kohus omal algatusel kindlaks teha ega oletada võimalikku konkurentsi moonutamist. Ka see aspekt välistab keelatud riigiabi tuvastamise.

B. Teine eelotsuse küsimus

64. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega selgitada, kas maksuvabastust kasutanud ettevõtja on kohustatud ära maksma tasumata maksusumma ja sellele lisanduva intressi, kui maksuvabastuse kehtestamisel rikuti ELTL artikli 108 lõike 3 esimeses lauses ette nähtud teavitamiskohustust. Sellele küsimusele ei ole vaja vastata juba sellepärast, et eelotsusetaotluse esitanud kohus esitas selle ainult puhuks, kui vastus esimesele eelotsuse küsimusele on jaatav.

65. Isegi kui Euroopa Kohtul on esimeses küsimuses erinev seisukoht, siis ei tuleks vastata teisele küsimusele, sest see ei ole igal juhul asjakohane. Küsimus puudutab nimelt olukorda, kus ettevõtja juba kasutab maksuvabastust. Kaebaja väitel ei ole talle veel kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkti a alusel maksuvabastust võimaldatud. Seetõttu tuleb teist küsimust pidada vastuvõetamatuks, nagu leidsid ka Poola Vabariik ja komisjon.

VI. Kokkuvõte

66. Eeltoodud kaalutlustel teen ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

ELTL artikli 107 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et seadusjärgne maksuvabastus on kõrvalekalle võrdlussüsteemist ainult juhul, kui asjaomane liikmesriigi õigusnorm on ilmselgelt vastuoluline. Kui vastuolu puudub, siis on asjaomane norm (liikmesriigi) võrdlussüsteemi osa ega anna valikulist eelist. Norm on selles tähenduses vastuoluline, kui see kujundati ilmselgelt diskrimineerivate parameetrite alusel eesmärgiga hoida kõrvale ELTL artikli 107 lõike 1 kohasest riigiabi andmise keelust. Liikmesriigi kohus peab otsustama, kas see on käesoleval juhul nii. Miski ei näi viitavat sellele, et kohalike maksude ja lõivude seaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 alapunkt a, mis näeb ette, et raudteetaristuga kinnisasjade omanik on kinnisvaramaksust vabastatud, lisati Poola kinnisvaramaksu käsitlevasse seadusesse vastuoluliselt.

[34] Vt selles tähenduses nt 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs*. komisjon (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 104).