

**Predmet C-23/22****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

10. siječnja 2022.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

27. prosinca 2021.

**Tužitelj:**

Caxamar – Comércio e Indústria de Bacalhau, S.A.

**Tuženik:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal)

**Predmet glavnog postupka**

Ovaj zahtjev za prethodnu odluku upućuje se u sporu između, s jedne strane, društva CAXAMAR – Comércio e Indústria de Bacalhau, S.A. (u daljnjem tekstu: CAXAMAR), i, s druge strane, Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) (u daljnjem tekstu: Porezna uprava), u kojem društvo CAXAMAR zahtijeva poništenje poreznih rješenja o dugovanju poreza na dobit trgovačkih društava (u daljnjem tekstu: porez na dobit), kao i odnosnih kamata, koja proizlaze iz ispravaka porezne osnovice za poslovne godine 2016. i 2018., koje je izvršila Porezna uprava, u iznosu od 126 302,62 eura.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Društvo CAXAMAR, dioničko društvo koje se bavi soljenjem, sušenjem i drugim djelatnostima prerade proizvoda ribarstva, ostvarilo je projekte ulaganja u 2016. i 2018. u okviru djelatnosti prerade bakalara te je iskoristilo porezne pogodnosti utvrđene u poreznom sustavu za podršku ulaganjima (u daljnjem tekstu: porezni

sustav za podršku ulaganjima). Porezna uprava smatra da su te pogodnosti nezakonito iskorištene jer nisu obuhvaćene poreznim sustavom za podršku ulaganjima ni Općom uredbom o skupnom izuzeću (u daljnjem tekstu: Opća uredba) (Uredba Komisije (EU) br. 651/2014 od 16. lipnja 2014.); vidjeti osobito članak 1. i članak 2. točku 11. i Uredbu (EU) br. 1379/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. prosinca 2013.

### **Prethodno pitanje**

Dopušta li pravilno tumačenje Smjernica za regionalne potpore za 2014.–2020., u vezi s odredbama Uredbe Komisije (EU) br. 651/2014 od 16. lipnja 2014., osobito s njezinim člankom 1. i člankom 2. točkom 11., te Uredbom (EU) br. 1379/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. prosinca 2013., kao i Prilogom I. Ugovoru o funkcioniranju Europske unije, zaključak da, u skladu s člankom 2. stavkom 2. i člankom 22. stavkom 1. Códiga Fiscal do Investimento (Porezni zakonik o ulaganjima), koji je donesen Decretom-Lei n. 162/2014 (Uredba sa zakonskom snagom br. 162/2014), od 31. listopada, te [s] člancima 1. i 2. Portariae n. 282/2014 (Ministarska uredba br. 282/2014) od 30. prosinca, djelatnost prerade proizvoda ribarstva i akvakulture, koja se odnosi na „usoljeni bakalar”, „smrznuti bakalar” i „odsoljeni bakalar” i koja je obuhvaćena šifrom djelatnosti CAE 10204Rev3, nije djelatnost prerade poljoprivrednih proizvoda za potrebe predviđenih poreznih potpora?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Smjernice za regionalne potpore za 2014.–2020. (Tekst značajan za EGP) (SL 2013., C 209, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 6., str. 3.)

Uredba Komisije (EU) br. 651/2014 od 17. lipnja 2014. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem u primjeni članaka 107. i 108. Ugovora (SL 2014., L 187, str. 1. i ispravci SL 2016., L 115, str. 50. i SL 2016., L 292, str. 50.)

Uredba (EU) br. 1379/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. prosinca 2013. o zajedničkom uređenju tržišta proizvodima ribarstva i akvakulture, izmjeni uredbi Vijeća (EZ) br. 1184/2006 i (EZ) br. 1224/2009 i stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EZ) br. 104/2000 (SL 2013., L 354., str. 1.)

Ugovor o funkcioniranju Europske unije (SL 2016., C 202, str. 1.): Prilog I.

### **Navedene odredbe nacionalnog prava**

Decreto-Lei n. 162/2014, de 31 de outubro, que aprova um novo Código Fiscal do Investimento e procede à revisão dos regimes de benefícios fiscais ao investimento produtivo, e respetiva regulamentação (Uredba sa zakonskom

snagom br. 162/2014 od 31. listopada o donošenju novog Poreznog zakonika o ulaganjima i izmjeni sustava poreznih pogodnosti za proizvodna ulaganja te o njihovom odnosnom uređenju): članak 2. stavak 2. i članak 22. stavak 1.

## „Članak 2.

### Materijalno područje primjene

[...]

2. – Predmet projekata ulaganja na koje se odnosi prethodni stavak obuhvaćen je osobito sljedećim gospodarskim djelatnostima, pod uvjetom da se poštuje sektorsko područje primjene Smjernica za regionalne potpore za 2014.–2020. koje su objavljene u *Službenom listu Europske unije* br. C 209 od 23. srpnja 2013. (Smjernice) te Opće uredbe:

- (a) industrija vađenja i prerađivačka industrija;
- (b) turizam, uključujući djelatnosti od turističkog interesa;
- (c) računalne djelatnosti i usluge i s njima povezane djelatnosti i usluge;
- (d) poljoprivredne djelatnosti, djelatnosti akvakulture, djelatnosti uzgoja ribe, djelatnosti uzgoja i šumarske djelatnosti;
- (e) djelatnosti istraživanja i razvoja te visokotehnološke djelatnosti;
- (f) informacijska tehnologija i audiovizualna i multimedijalna proizvodnja;
- (g) obrana, okoliš, energetika i telekomunikacije;
- (h) djelatnosti zajedničkih centara za usluge.

[...]

## Članak 22.

### Područje primjene i definicije

1. – Porezni sustav za podršku ulaganjima primjenjuje se na obveznike poreza na dobit koji obavljaju djelatnost uključenu u sektore koji su izričito predviđeni člankom 2. stavkom 2., uzimajući u obzir šifre djelatnosti utvrđene Ministarskom uredbom na koju se odnosi stavak 3. navedenog članka, osim djelatnosti koje su isključene iz sektorskog područja primjene Smjernica i Opće uredbe.

[...]”

Portaria n. 282/2014, de 30 de dezembro, que define os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes a várias atividades (Ministarska uredba

br. 282/2014 od 30. prosinca o utvrđivanju šifri gospodarskih djelatnosti (CAE) koje se odnose na različite djelatnosti): članci 1 i 2.

## „Članak 1.

### Okvir Zajednice

U skladu sa Smjernicama za regionalne potpore za 2014.–2020., koje su objavljene u *Službenom listu Europske unije* br. C 209 od [23.] srpnja 2013., i s Uredbom (EU) br. 651/2014 od [17.] srpnja 2014., koja je objavljena u *Službenom listu Europske unije* br. [L] 187 od 26. lipnja 2014. (Opća uredba o skupnom izuzeću), ne mogu ostvariti porezne pogodnosti projekti ulaganja čiji su predmet gospodarske djelatnosti iz sektora čelika, ugljika, ribarstva i akvakulture, primarne poljoprivredne proizvodnje, prerade i stavljanja na tržište poljoprivrednih proizvoda navedenih u Prilogu I. Ugovoru o funkcioniranju Europske unije, zatim sektora šumarstva, brodogradnje, umjetnih vlakana, prometa i povezane infrastrukture te proizvodnje i distribucije energije te energetske infrastrukture.

## Članak 2.

### Sektorsko područje primjene

Ne dovodeći u pitanje ograničenja predviđena prethodnim člankom, gospodarske djelatnosti koje su navedene u članku 2. stavku 2. Uredbe sa zakonskom snagom br. 162/2014 od 31. listopada, odgovaraju sljedećim šiframa portugalske Klasifikacije gospodarskih djelatnosti, Revizija br. 3 (CAE-Rev.3), koja je donesena Decretom-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro (Uredba sa zakonskom snagom br. 381/2007 od 14. studenoga):

- (a) industrija vađenja – odjeljci od 05 do 09;
- (b) prerađivačka industrija – odjeljci od 10 do 33;
- (c) djelatnost smještaja – odjeljak 55;
- (d) ugostiteljske i slične djelatnosti – odjeljak 56;
- (e) izdavačka djelatnost – odjeljak 58;
- (f) kinematografska djelatnost, djelatnost proizvodnje videofilmova i televizijskih programa – skupina 591;
- (g) računalno savjetovanje i programiranje i povezane djelatnosti – odjeljak 62;
- (h) djelatnosti obrade i pohrane podataka i povezane djelatnosti te djelatnosti internetskih portala – skupina 631;
- (i) djelatnosti znanstvenog istraživanja i razvoja – odjeljak 72;

(j) djelatnosti od turističkog interesa – podrazredi 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 i 96040;

(k) djelatnosti administrativnih usluga i usluga podrške poduzetnicima – razredi 82110 i 82910.”

### **Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka**

- 1 Društvo CAXAMAR je dioničko društvo koje se kao glavnom djelatnošću bavi soljenjem, sušenjem i drugim djelatnostima prerade proizvoda ribarstva i akvakulture (šifra 10204 CAE-Rev3) i, kao sporednom djelatnošću, smrzavanjem proizvoda ribarstva i akvakulture (šifra 10202 CAE-Rev3) i trgovinom na veliko drugim prehrambenim proizvodima (šifra 46382 CAE-Rev3), te se na njega primjenjuje opći sustav poreza na dobit i uobičajeni mjesečni sustav plaćanja PDV-a.
- 2 Direção de Finanças de Santarém (Porezna uprava u Santarému, Portugal) proveo je nad navedenim društvom porezni nadzor u kojem je ispitana primjena poreznih pogodnosti utvrđenih poreznim sustavom za podršku ulaganjima. U tom kontekstu, službe poreznog nadzora izvršile su niz ispravaka koji su se sastojali u neprimjeni smanjenja porezne osnovice poreza na dobit za poslovne godine 2016. i 2018. u odnosu na pogodnosti iz poreznog sustava za podršku ulaganjima jer djelatnost koju obavlja društvo nije obuhvaćena područjem primjene tog sustava. To područje primjene ograničeno je odredbama članka 2. stavaka 2. i 3. i članka 22. stavaka 1. i 2. Poreznog zakonika o ulaganjima (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) te članaka 1. i 2. Ministarske uredbe br.282/2014 od 30. prosinca. Navedena djelatnost nije obuhvaćena ni sektorskim područjem primjene [Smjernica] i Opće uredbe, u vezi s Prilogom I. UFEU-u.
- 3 Predmetni troškovi svojstveni su ulaganjima koja se odnose na poreznu pogodnost iz poreznog sustava za podršku ulaganjima za godine 2016. i 2018., u vezi sa šifrom CAE 10204-R3 koja odgovara djelatnosti „SOLJENJE, SUŠENJE I DRUGE DJELATNOSTI PRERADE PROIZVODA RIBARSTVA I AKVAKULTURE”.
- 4 Porezna uprava zaključila je da je cilj projekta ulaganja o kojem je riječ povećanje kapaciteta već postojećeg pogona te da je ostvaren radi poboljšanja i proširenja postupaka „soljenja, odsoljavanja i smrzavanja bakalara”. Smatrala je da su proizvodi koji su rezultat prerađivačke djelatnosti društva CAXAMAR koja je obuhvaćena šifrom CAE 10204: „usoljeni bakalar”, „smrznuti bakalar”, „odsoljeni bakalar” te poglavljima Briselske nomenklature na koju se odnosi Prilog I. Ugovoru, uključeni u pojam „prerada poljoprivrednih proizvoda”, s obzirom na to da je krajnji proizvod i dalje poljoprivredni proizvod naveden u Prilogu I. UFEU-u.
- 5 Društvo CAXAMAR nije imalo dugova prema Poreznoj upravi, a ni prema tijelima za socijalno osiguranje, ni u 2016. ni u 2018. Platilo je 13. veljače 2021.

obračunani porez za poslovnu godinu 2016. u iznosu od 82 547,33 eura a za poslovnu godinu 2018., u iznosu 43 755,29 eura.

### **Ključni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 6 Društvo CAXAMAR tvrdi da je Porezna uprava počinila pogrešku u ocjeni činjenica i tumačenju zakonodavstva. Smatra da je njegova djelatnost obuhvaćena sektorskim područjem primjene Opće uredbe i Smjernica, tako da se na njega primjenjuje Porezni zakonik te da stoga može biti obuhvaćen poreznim sustavom za podršku ulaganjima: riječ je o prerađivačkoj industriji bakalara koja nije djelatnost prerade nekog poljoprivrednog proizvoda.
- 7 Osim toga, nema dugova prema Poreznoj upravi, a ni prema tijelima za socijalno osiguranje.
- 8 Međutim, Porezna uprava smatra da je društvo CAXAMAR neopravdano iskoristilo tu poreznu pogodnost (porezni sustav za podršku ulaganjima) jer djelatnost koju obavlja ne ispunjava zahtjeve za primjenu te pogodnosti. Slijedom toga, provelo je niz dodatnih obračuna. Prema njezinu mišljenju, društvo CAXAMAR ne može biti obuhvaćeno poreznim sustavom za podršku ulaganjima jer djelatnosti koje obavlja nisu uključene u njegovo sektorsko područje primjene. Te djelatnosti, koje se sastoje od prerade bakalara u usoljeni, smrznuti i odsoljeni bakar, uključene su u sektor prerade i stavljanja na tržište proizvoda ribarstva te su isključene iz područja primjene Smjernica i Opće uredbe kojoj podliježe porezni sustav za podršku ulaganjima. Budući da su proizvodi ribarstva i akvakulture izričito isključeni iz područja primjene Smjernica, Opće uredbe i poreznog sustava za podršku ulaganjima, Smjericama i Ministarskom uredbom također se isključuju „poljoprivredni proizvodi” predviđeni Prilogom I. UFEU-u, kojima je u skladu s člankom 38. UFEU-a i popisom iz Priloga I. Ugovoru obuhvaćeno i ribarstvo, odnosno riba, mekušci i rakovi iz poglavlja 3. kombinirane nomenklature. Porezna uprava navodi da, čak i ako navedene gospodarske djelatnosti ne bi bile isključene, pogodnost utvrđena poreznim sustavom za potporu ulaganjima koju je društvo iskoristilo tijekom poslovnih godina 2016. i 2018., smanjila je najviši iznos (35 %) regionalnih državnih potpora koji je odobrila Europska komisija. Naposljetku, tvrdi da nije dokazano da tijekom poslovnih godina u kojima je ostvarivalo predmetnu pogodnost, navedeno društvo nije imalo dugova prema Poreznoj upravi ni prema tijelima za socijalno osiguranje u skladu s Poreznim zakonikom.

### **Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 9 Pitanjem koje se upućuje želi se u biti utvrditi je li Porezna uprava pravilno izvršila ispravke porezne osnovice poreza na dobit te odgovarajućih kamata jer je smatrala da djelatnost koju obavlja društvo CAXAMAR nije obuhvaćena područjem primjene poreznog sustava za podršku ulaganjima pa ulaganje nije



ispunjavalo zahtjeve za korištenje kredita i odbitaka koji se odnose na navedenu poreznu pogodnost.

- 10 Drugim riječima, relevantnim pitanjem želi se utvrditi može li se djelatnost koju obavlja društvo CAXAMAR koja se sastoji od prerade bakalara u usoljeni, smrznuti i odsoljeni bakalar, smatrati „djelatnošću prerađivačke industrije” obuhvaćenu člankom 2. točkom (b) Ministarske uredbe br. 282/2014 od 30. prosinca: „(b) prerađivačka industrija – odjeljci od 10 do 33”, s obzirom na to da je riječ o djelatnošću prerade poljoprivrednog proizvoda na temelju primjenjivog zakonodavstva Unije, osobito Smjernica, Opće uredbe i ostalih pravila na koja se u njima upućuje.
- 11 U ovom predmetu, izvršena su smanjenja porezne osnovice poreza na dobit za poslovne godine 2016. i 2018., u iznosu od 72 775,36 eura i 41 607,67 eura, a odnose se na porezne pogodnosti poreznog sustava za podršku ulaganjima za ulaganja ostvarena u tim razdobljima.
- 12 Konkretnije, pitanje se odnosi na to jesu li projekti ulaganja koje je društvo CAXAMAR ostvarilo u 2016. i 2018. u okviru djelatnosti prerade bakalara obuhvaćeni područjem primjene poreznog sustava za podršku ulaganjima.
- 13 Što se tiče propisa Unije u području državnih potpora, Porezni zakonik, uređenje poreznog sustava za podršku ulaganjima koje on sadržava i Ministarsku uredbu br. 282/2014 od 30. prosinca treba tumačiti kao provedbene instrumente i instrumente stvarne primjene načela i pravila iz članaka 107. do 109. UFEU-a, Opće uredbe i Smjernica te se, u tom smislu, Ministarska uredba može tumačiti samo kao provedbeni akt odredbi prava Unije. Stoga, Porezna uprava smatra da nema razloga da pravilo predviđeno člankom 1. Ministarske uredbe ima prednost pred člankom 1. stavkom 3. točkom (c) Opće uredbe za potrebe isključenja dodjele porezne pogodnosti utvrđene poreznim sustavom za podršku ulaganjima.
- 14 Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu, CAAD), Portugal) presudio je već da treba uzeti u obzir činjenicu da popis djelatnosti iz članka 2. Poreznog zakonika nije iscrpan, s obzirom na to da navodi isključivo kao primjer skup gospodarskih djelatnosti obuhvaćenih projektima ulaganja.
- 15 Međutim, kao što to proizlazi također iz navedenog članka, prihvatljiva gospodarska djelatnost mora biti uključena u sektorsko područje primjene Smjernica za 2014.-2020. i Opće uredbe. Osim toga, prihvatljivost projekata isto tako ovisi, među ostalim, o specifikaciji šifri gospodarskih djelatnosti (CAE), za koju zakonodavac upućuje na regulatorni akt, a u okviru te specifikacije treba uzeti u obzir ograničenja predviđena člankom 1. Ministarske uredbe br. 282/2014, među kojima je i neprihvatljivost projekata ulaganja čiji su predmet gospodarske djelatnosti povezane s primarnom poljoprivrednom proizvodnjom te preradom i stavljanjem na tržište poljoprivrednih proizvoda navedenih u Prilogu I. UFEU-u.