

Zadeva C-23/22**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

10. januar 2022

Predložitveno sodišče:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (arbitražno razsodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo – CAAD), Portugalska)

Datum predložitvene odločbe:

27. december 2021

Tožeča stranka:

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

Tožena stranka:

Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava)

Predmet postopka v glavni stvari

Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se vlaga v sporu med, na eni strani, družbo CAXAMAR – Comércio e Indústria de Bacalhau, S.A. (v nadaljevanju: CAXAMAR) in, na drugi strani, davčno in carinsko upravo (v nadaljevanju: davčna uprava), s katerima prva predlaga razglasitev ničnosti obračunov davka od dohodkov pravnih oseb skupaj z obrestmi, ki izhajajo iz popravkov davčne osnove za davčni obdobji 2016 in 2018, ki jih je izvedla davčna uprava, v višini 126.302,62 EUR.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Delniška družba CAXAMAR, ki se ukvarja s soljenjem, sušenjem in drugimi dejavnostmi predelave ribiških proizvodov, je v letih 2016 in 2018 izvedla naložbene projekte v okviru dejavnosti predelave trske, pri čemer je izkoristila davčne olajšave, določene v davčnem sistemu podpore za naložbe (v

nadaljevanju: RFAI). Davčna uprava meni, da je te olajšave izkoristila nezakonito, saj niso zajete v RFAI niti v Uredbi o splošnih skupinskih izjemah (v nadaljevanju: Uredba o skupinskih izjemah) – Uredba Komisije (EU) št. 651/2014 z dne 16. junija 2014; glej zlasti člena 1 in 2(11) ter Uredbo (EU) št. 1379/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 11. decembra 2013.

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali je na podlagi pravilne razlage Smernic o državni regionalni pomoči za obdobje 2014–2020 v povezavi z določbami Uredbe Komisije (EU) št. 651/2014 z dne 16. junija 2014, zlasti člena 1 in 2, točka 11, Uredbe (EU) št. 1379/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 11. decembra 2013 in Priloge I k Pogodbi o delovanju Evropske unije mogoče sklepati, da v skladu s členoma 2(2) in 22(1) Código Fiscal do Investimento (davčni zakonik v zvezi z naložbami), odobrenega z Decreto-Lei n. 162/2014 (uredba-zakon št. 162/2014) z dne 31. oktobra, in [v skladu s] členoma 1 in 2 Portaria št. 282/2014 (ministrski odlok št. 282/2014) z dne 30. decembra dejavnost predelave ribiških proizvodov in proizvodov iz akvakulture v zvezi s „soljeno trsko“, „zamrznjeno trsko“ in „razsoljeno trsko“, ki je zajeta v oznaki OGD 10204Rev3, ni dejavnost predelave kmetijskih proizvodov za namene predvidenih davčnih pomoči?

Navedene določbe prava Unije

Smernice o regionalni državni pomoči za obdobje 2014–2020 Besedilo velja za EGP (UL 2013, C 209, str. 1).

Uredba Komisije (EU) št. 651/2014 z dne 17. junija 2014 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive z notranjim trgov pri uporabi členov 107 in 108 (UL 2014, L 187, str. 1); člena 1 in 2(11).

Uredba (EU) št. 1379/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 11. decembra 2013 o skupni ureditvi trgov za ribiške proizvode in proizvode iz ribogojstva in o spremembi uredb Sveta (ES) št. 1184/2006 in (ES) št. 1224/2009 ter razveljavitvi Uredbe Sveta (ES) št. 104/2000 (UL 2013, L 354, str. 1).

Pogodba o delovanju Evropske unije (UL 2016, C 202): Priloga I.

Navedene določbe nacionalnega prava

Decreto-Lei n.º 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-zakon št. 162/2014 z dne 31. oktobra o potrditvi novega davčnega zakonika v zvezi z naložbami in o spremembi sistemov davčnih olajšav za produktivne naložbe in o njihovem zadevnem urejanju): člena 2(2) in 22(1)

„Člen 2

Stvarno področje uporabe

[...]

2 - Predmet naložbenih projektov iz prejšnjega odstavka mora biti vključen zlasti v naslednje gospodarske dejavnosti, če se upošteva sektorsko področje uporabe Smernic o državni regionalni pomoči za obdobje 2014-2020, objavljenih v *Uradnem listu Evropske unije* C 209 z dne 23. julija 2[0]13 (Smernice), in Uredbe o skupinskih izjemah:

- (a) ekstraktivna industrija in predelovalna industrija;
- (b) turizem, vključno z dejavnostmi, ki so v interesu turizma;
- (c) računalniške in z njimi povezane dejavnosti in storitve;
- (d) poljedelske, akvakulturne, ribogojne, kmetijske in gozdarske dejavnosti;
- (e) raziskovalne in razvojne ter visoko tehnološko intenzivne dejavnosti;
- (f) informacijska tehnologija ter avdiovizualna in multimedijaska produkcija;
- (g) obramba, okolje, energija in telekomunikacije;
- (h) dejavnosti skupnih storitvenih centrov.

[...]

Člen 22

Področje uporabe in opredelitve

1 - RFAI se uporablja za davčne zavezanke davka od dohodkov pravnih oseb, ki opravljajo dejavnost, vključeno v sektorje, izrecno določene v členu 2(2), pri čemer se upoštevajo oznake dejavnosti, opredeljene v ministrskem odloku iz odstavka 3 navedenega člena, razen dejavnosti, ki so izključene iz sektorskega področja uporabe Smernic in Uredbe o skupinskih izjemah.

[...]

Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que define os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes a várias atividades (ministrski odlok št. 282/2014 z dne 30. decembra, ki določa oznake gospodarske dejavnosti (OGD) za več dejavnosti): člena 1 in 2.

„Člen 1

Okvir Skupnosti

V skladu s Smernicami o državni regionalni pomoči za obdobje 2014-2020, objavljenimi v *Uradnem listu Evropske unije* C 209 z dne [23.] julija 2013, in Uredbo (EU) št. 651/2014 z dne [17.] junija 2014, objavljeno v *Uradnem listu Evropske unije* [L] 187 z dne 26. junija 2014 (Uredba o skupinskih izjemah) davčne olajšave niso na voljo za naložbene projekte v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi v sektorjih jeklarstva, premoga, ribištva in akvakulture, primarne kmetijske proizvodnje, predelave in trženja kmetijskih proizvodov iz Priloge I k Pogodbi o delovanju Evropske unije, gozdarstva, ladjedelništva, sintetičnih vlaken, prevoza in povezane infrastrukture ter proizvodnje in distribucije energije ter energetske infrastrukture.

Člen 2

Sektorsko področje uporabe

Brez poseganja v omejitve iz prejšnjega člena gospodarske dejavnosti iz člena 2(2) uredbe-zakona št. 162/2014 z dne 31. oktobra ustrezajo naslednjim oznakam portugalske klasifikacije gospodarskih dejavnosti, revizija 3 (CAE-Rev.3), potrjene z uredbo-zakonom št. 381/2007 z dne 14. novembra:

- (a) ekstraktivne industrije – oddelki od 05 do 09;
- (b) predelovalne industrije – oddelki od 10 do 33;
- (c) nastanitev - oddelek 55;
- (d) gostinstvo in podobne dejavnosti – oddelek 56;
- (e) založništvo – oddelek 58;
- (f) produkcija filmov, videoposnetkov in televizijskih programov – skupina 591;
- (g) svetovanje in računalniško programiranje ter sorodne dejavnosti – oddelek 62;
- (h) dejavnosti obdelave podatkov, gostovanje podatkov in s tem povezane dejavnosti ter spletni portali – skupina 631;
- (i) znanstvenoraziskovalne in razvojne dejavnosti – oddelek 72;
- (j) turistične dejavnosti – podrazredi 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 in 96040;
- (k) dejavnosti upravnih in podpornih storitev za podjetja – razreda 82110 in 82910.“

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Družba CAXAMAR je delniška družba, katere glavna dejavnost je soljenje, sušenje in druga predelava ribiških proizvodov in proizvodov akvakulture (oznaka 10204 CAE-Rev3), druge dejavnosti pa so zamrzovanje ribiških proizvodov in proizvodov iz akvakulture (oznaka 10202 CAE-Rev3) ter veleprodaja drugih živilskih proizvodov (oznaka 46382 CAE-Rev3), zanjo pa velja splošni režim davka od dohodkov pravnih oseb in običajni mesečni režim DDV.
- 2 V tej družbi je finančni direktorat v Santarému opravil davčni inšpekcijski nadzor, v katerem je preveril uporabo davčnih olajšav, določenih z RFAI. V zvezi s tem so inšpekcijske službe izvedle vrsto popravkov, v okviru katerih niso priznale znižanja davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb za davčni obdobji 2016 in 2018 iz naslova olajšav iz RFAI, saj dejavnost, ki jo opravlja družba, ne spada na področje uporabe tega sistema. To področje uporabe je omejeno z določbami členov 2(2) in (3) ter 22(1) in (2) Código Fiscal do Investimento (davčni zakonik v zvezi z naložbami; v nadaljevanju: CFI) ter členov 1 in 2 ministrskega odloka št. 282/2014 z dne 30. decembra. Ta dejavnost tudi ne spada na sektorsko področje uporabe [Smernic] in Uredbe o skupinskih izjemah v zvezi s Prilogo I k Pogodbi DEU.
- 3 Zadevni stroški so neločljivo povezani z naložbami, ki se nanašajo na davčno ugodnost „RFAI“ za leti 2016 in 2018 v zvezi s OGD 10204-R3, ki ustreza „SOLJENJE, SUŠENJE IN DRUGE DEJAVNOSTI PREDELAVE RIBIŠKIH PROIZVODOV IN AKVIKULTURE“.
- 4 Davčna uprava je ugotovila, da je cilj zadevnega naložbenega projekta povečanje zmogljivosti obstoječega obrata ter da je bil izveden za izboljšanje in razširitev postopkov „soljenja, razsoljevanja in zamrzovanja trske“. Menila je, da so proizvodi, ki so rezultat predelovalne dejavnosti družbe CAXAMAR, ki je zajeta v OGD 10204: „soljena trska“, „zamrznjena trska“, „razsoljena trska“, v poglavjih bruseljske nomenklature iz Priloge I k Pogodbi, vključeni v pojem „predelava kmetijskih proizvodov“, saj je končni proizvod kmetijski proizvod iz Priloge I k Pogodbi.
- 5 Družba CAXAMAR v letih 2016 in 2018 ni imela nobenih dolgov do davčne uprave niti iz naslova prispevkov socialne varnosti. Obračunani davek za davčno obdobje 2016 v višini 82.547,33 EUR je plačala 13. februarja 2021, za davčno obdobje 2018 v višini 43.755,29 EUR pa 13. februarja 2021.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 6 Družba CAXAMAR trdi, da je davčna uprava napačno presodila dejstva in napačno razlagala zakonodajo. Meni, da njena dejavnost spada v sektorsko področje uporabe Uredbe o skupinskih izjemah in Smernic, tako da se zanjo uporablja CFI in da zato lahko uporabi RFAI: gre za predelovalno industrijo trske, ki ni dejavnost predelave kmetijskega proizvoda.

- 7 Poleg tega nima nobenih dolgov niti do davčne uprave niti iz naslova prispevkov socialne varnosti.
- 8 Davčna uprava pa meni, da je družba CAXAMAR neupravičeno izkoristila to davčno ugodnost (RFAI), saj dejavnost, ki jo opravlja, ne izpolnjuje pogojev za njeno uporabo. V skladu s tem je opravila več dodatnih obračunov. Po njenem mnenju družba CAXAMAR ne more uporabiti RFAI, ker dejavnosti, ki jih opravlja, ne spadajo v njegovo sektorsko področje uporabe. Te dejavnosti, ki vključujejo predelavo trske v soljeno, zamrznjeno in razsoljeno trsko, spadajo v sektor predelave in trženja ribiških proizvodov ter so izključene iz področja uporabe Smernic in Uredbe o skupinskih izjemah, ki jim je RFAI podrejen. Medtem ko so ribiški proizvodi in proizvodi akvakulture izrecno izključeni iz področja uporabe Smernic, Uredbe o skupinskih izjemah in RFAI, so iz Smernic in ministrskega odloka izključeni tudi „kmetijski proizvodi“ iz Priloge I k Pogodbi DEU, ki v skladu s členom 38 PDEU in seznamom iz Priloge I k Pogodbi zajema tudi ribištvo, torej ribe, mehkužce in rake iz poglavja 3 kombinirane nomenklature. Ta stranka trdi, da tudi če te gospodarske dejavnosti ne bi bile izključene, bi ugodnost, predvidena v RFAI, ki jo je koristila v davčnih obdobjih 2016 in 2018, presegla zgornjo mejo intenzivnosti (35 %) regionalne državne pomoči, ki jo je odobrila Evropska komisija. Nazadnje, trdi, da ni bilo ugotovljeno, da družba v davčnih obdobjih, v katerih je bila upravičena do zgoraj navedene olajšave, ni imela nobenih dolgov iz naslova davkov ali prispevkov socialne varnosti v skladu z določbami CFI.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 9 Vprašanje, ki se postavlja, je v bistvu ugotoviti, ali je davčna uprava pravilno izvedla popravke davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb in ustreznih obresti, ker je štela, da dejavnost, ki jo je opravljal družba CAXAMAR, ni spadala na področje uporabe RFAI, tako da naložba ni izpolnjevala pogojev, da bi bila upravičena do sredstev in odbitkov, povezanih s to davčno olajšavo.
- 10 Povedano drugače, pomembno vprašanje je, ali se dejavnost družbe CAXAMAR, ki obsega predelavo trske v soljeno, zamrznjeno in razsoljeno trsko, lahko šteje za „dejavnost predelovalne industrije“ iz člena 2(b) ministrskega odloka št. 282/2014 z dne 30. decembra: „(b) predelovalne industrije – oddelki od 10 do 33)“, saj je dejavnost predelave kmetijskega proizvoda v skladu z veljavno zakonodajo Unije, zlasti s Smernicami, Uredbo o skupinskih izjemah in drugimi predpisi, na katere napotijo.
- 11 V tej zadevi je bila znižana davčna osnova davka od dohodkov pravnih oseb za davčni obdobji 2016 in 2018 v višini 72.775,36 EUR oziroma 41.607,67 EUR v zvezi z davčnimi olajšavami iz RFAI za naložbe, izvedene v teh obdobjih.
- 12 Natančneje, vprašanje je, ali naložbeni projekti, ki jih je družba CAXAMAR izvedla v letih 2016 in 2018 na področju dejavnosti predelave trsk, spadajo na področje uporabe RFAI ali ne.

- 13 Kar zadeva zakonodajo Unije o državnih pomočeh, je treba davek od dohodkov pravnih oseb, ureditev iz RFAI in ministrski odlok št. 282/2014 z dne 30. decembra razumeti kot instrumente za izvajanje in učinkovito uporabo načel in pravil iz členov od 107 do 109 PDEU, Uredbe o skupinskih izjemah in Smernic, v zvezi s tem pa je ministrski odlok mogoče razumeti le kot akt za izvajanje določb prava Unije. Zato davčna uprava meni, da ni razloga, da bi pravilo iz člena 1 ministrskega odloka prevladalo nad členom 1(3)(c) Uredbe o skupinskih izjemah in izključilo dodelitev davčne ugodnosti, predvidene v RFAI.
- 14 CAAD je že navedlo, da je treba upoštevati, da seznam dejavnosti iz člena 2 CFI ni izčrpen, saj le primeroma navaja vse gospodarske dejavnosti, ki jih zajemajo naložbeni projekti.
- 15 Kot pa je razvidno tudi iz navedenega člena, mora upravičena gospodarska dejavnost spadati v sektorsko področje uporabe Smernic za obdobje 2014-2020 in Uredbe o skupinskih izjemah. Poleg tega je upravičenost projektov odvisna zlasti od opredelitve oznak gospodarskih dejavnosti (OGD) – zakonodajalec napotuje na podzakonski akt –, pri čemer je treba pri tej opredelitvi upoštevati omejitve iz člena 1 ministrskega odloka št. 282/2014, med katerimi je neupravičenost naložbenih projektov v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi, povezanimi s primarno kmetijsko proizvodnjo ter predelavo in trženjem kmetijskih proizvodov, navedenih v Prilogi I k Pogodbi DEU.