

Lieta C-23/22**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2022. gada 10. janvāris

Iesniedzējtiesa:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs (“CAAD”), Portugāle)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 27. decembris

Prasītāja:

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

Atbildētāja:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Nodokļu un muitas iestāde)

Pamatlietas priekšmets

Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts saistībā ar strīdu starp CAXAMAR – *Comércio e Indústria de Bacalhau, S.A.* (turpmāk tekstā – “CAXAMAR”), no vienas puses, un Nodokļu un muitas iestādi (turpmāk tekstā – “NMI”), no otras puses, kurā pirmā minētā lūdz atcelt nodokļu aprēķinus par *imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas* (uzņēmumu ienākuma nodoklis, turpmāk tekstā – “IRC”), kā arī ar to saistītos procentus, kas izriet no NMI veiktajām nodokļa bāzes korekcijām par 2016. un 2018. taksācijas gadu 126 302,62 EUR apmērā.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Akciju sabiedrība CAXAMAR, kas nodarbojas ar zvejas produktu sālīšanu, žāvēšanu un citām pārstrādes darbībām, 2016. un 2018. gadā veica ieguldījumu projektus mencu pārstrādes darbības jomā, izmantojot nodokļu atvieglojumus, kas

paredzēti nodokļu režīmā ieguldījumu atbalstam (turpmāk tekstā – “NRIA”). NMI uzskata, ka šie atvieglojumi esot izmantoti nelikumīgi, jo uz tiem neattiecas nedz NRIA, nedz Vispārējā grupu atbrīvojuma regula (turpmāk tekstā – “VGAR”), proti, Komisijas 2014. gada [17]. jūnija Regula (ES) Nr. 651/2014; skat. it īpaši 1. pantu un 2. panta 11. punktu, nedz Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (ES) Nr. 1379/2013 (2013. gada 11. decembris).

Prejudiciālais jautājums

Vai - pareizi interpretējot Reģionālā atbalsta pamatnostādnes 2014.–2020. gadam kopsakarā ar to, kas ir noteikts Komisijas 2014. gada [17]. jūnija Regulā (ES) Nr. 651/2014, konkrēti tās 1. pantā un 2. panta 11. punktā, Eiropas Parlamenta un Padomes 2013. gada 11. decembra Regulā (ES) Nr. 1379/2013 un Līguma par Eiropas Savienības darbību I pielikumā - var secināt, ka atbilstoši ar 2014. gada 31. oktobra *Decreto-Lei n.º 162/2014* (Dekrētlukums Nr. 162/2014) apstiprinātā *Código Fiscal do Investimento* (Ieguldījumu taksācijas kodekss) 2. panta 2. punktam un 22. panta 1. punktam, kā arī 2014. gada 30. decembra *Portaria n.º 282/2014* (Ministrijas rīkojums Nr. 282/2014) 1. un 2. pantam zvejas un akvakultūras produktu pārstrādes darbība saistībā ar “sālītu mencu”, “saldētu mencu” un “atmiekšķētu mencu” - uz kuru attiecas saimnieciskās darbības kods CAE 10204Rev3 - nav lauksaimniecības produktu pārstrādes darbība paredzētā nodokļu atbalsta piešķiršanas nolūkiem?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Reģionālā atbalsta pamatnostādnes 2014.–2020. gadam (Dokuments attiecas uz EEZ) (OV 2013, C 209, 1. lpp.).

Komisijas Regula (ES) Nr. 651/2014 (2014. gada [17]. jūnijs), ar ko noteiktas atbalsta kategorijas atzīst par saderīgām ar iekšējo tirgu, piemērojot Līguma 107. un 108. pantu (OV 2014, L 187, 1. lpp.): 1. pants un 2. panta 11. punkts;

Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (ES) Nr. 1379/2013 (2013. gada 11. decembris) par zvejas un akvakultūras produktu tirgu kopīgo organizāciju un ar ko groza Padomes Regulas (EK) Nr. 1184/2006 un (EK) Nr. 1224/2009 un atceļ Padomes Regulu (EK) Nr. 104/2000 (OV 2013, L 354, 1. lpp.);

Līgums par Eiropas Savienības darbību (OV 2016, C 202): I pielikums.

Atbilstošās valsts tiesību normas

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 (2014. gada 31. oktobra Dekrētlukums Nr. 162/2014, ar kuru tiek pieņemts jaunais Ieguldījumu taksācijas kodekss un tiek grozīti nodokļu atvieglojumu režīmi attiecībā uz produktīvajiem

ieguldījumiem un to attiecīgo regulējumu): 2. panta 2. punkts un 22. panta 1. punkts.

“2. pants

Priekšmets

[..]

2 – Iepriekšējā punktā minēto ieguldījumu projektu priekšmetam ir jāattiecas konkrēti uz šādām saimnieciskajām darbībām, ievērojot 2013. gada 23. jūlija *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* Nr. C 209 publicēto Reģionālā atbalsta pamatnostādņu 2014.–2020. gadam (turpmāk tekstā – “RAP”) un VGAR piemērojamības nozaru loku:

- a) ieguves rūpniecība un pārstrādes rūpniecība;
- b) tūrisms, t.sk. ar tūrisma pakalpojumiem saistītās darbības;
- c) informātikas darbības un pakalpojumi, kā arī tiem saistītās darbības un pakalpojumi;
- d) lauksaimniecības, akvakultūras, zivsaimniecības, zemkopības/lopkopības un mežsaimniecības darbības;
- e) pētniecības un attīstības, kā arī augstās tehnoloģijas darbības;
- f) informācijas tehnoloģijas un audiovizuālā un multimediju darbība;
- g) aizsardzība, vide, enerģētika un telekomunikācijas;
- h) koplietošanas pakalpojumu centru darbības.

[..]

22. pants

Piemērošanas joma un definīcijas

1 – NRJA ir piemērojams IRC maksātājiem, kuri veic darbību kādā no 2. panta 2. punktā skaidri norādītajām nozarēm, ņemot vērā minētā panta 3. punktā norādītajā Ministrijas rīkojumā noteiktos darbības kodus, izņemot darbības, kas ir izslēgtas no RAP un VGAR piemērojamības nozarēm.

[..]”

Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que define os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes a várias atividades [Ministrijas 2014. gada

30. decembra rīkojums Nr. 282/2014, ar kuru noteikti dažādām darbībām atbilstošie saimnieciskās darbības kodi (CAE): 1. un 2. pants.

“1. pants

Kopienas tiesiskais regulējums

Saskaņā ar Reģionālā atbalsta pamatnostādņēm 2014.–2020. gadam, kas publicētas 2013. gada [23.] jūlija *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* Nr. C 209, un 2014. gada [17.] jūnija Regulu (ES) Nr. 651/2014, kas publicēta 2014. gada 26. jūnija *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* Nr. [L] 187 (Vispārējā grupu atbrīvojuma regula), nodokļu atvieglojumi nav pieejami ieguldījumu projektiem, kas saistīti ar saimniecisko darbību tērauda, ogļu, zivsaimniecības un akvakultūras, primārās lauksaimniecības produktu ražošanas, Līguma par Eiropas Savienības darbību I pielikumā uzskaitīto lauksaimniecības produktu pārstrādes un tirdzniecības, mežsaimniecības, kuģu būves, sintētisko šķiedru, transporta un ar to saistītās infrastruktūras, kā arī enerģijas ražošanas, sadales un infrastruktūras nozarēs.

2. pants

Piemērojamības nozares

Neskarot iepriekšējā pantā paredzētos ierobežojumus, saimnieciskās darbības, kas uzskaitītas 2014. gada 31. oktobra Dekrētlukuma Nr. 162/2014 2. panta 2. punktā, atbilst šādiem Portugāles saimniecisko darbību klasifikācijas 3. redakcijas (CAE-Rev.3), kas apstiprināta ar 2007. gada 14. novembra Dekrētlukumu Nr. 381/2007, kodiem:

- a) ieguves rūpniecība – 05.-09. sadaļa;
- b) pārstrādes rūpniecība – 10.-33. sadaļa;
- c) izmitināšana – 55. sadaļa;
- d) ēdināšanas un līdzīgas darbības – 56. sadaļa;
- e) izdevējdarbība – 58. sadaļa;
- f) kinematogrāfijas, video un televīzijas programmu veidošanas darbības – 591. grupa;
- g) datorkonsultācijas un programmēšana un saistītās darbības – 62. sadaļa;
- h) datu apstrāde, datu mitināšana un ar to saistītās darbības, kā arī tīmekļa portāli – 631. grupa;
- i) zinātniskās pētniecības un izstrādes darbības – 72. sadaļa;

j) ar tūrisma pakalpojumiem saistītās darbības – apakšklases 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 un 96040;

k) uzņēmumiem sniegtie pārvaldības un palīgpakalpojumi – 82110 un 82910 klase.”

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 CAXAMAR ir akciju sabiedrība, kas galvenokārt nodarbojas ar zvejas un akvakultūras produktu sālīšanu, žāvēšanu un citām pārstrādes darbībām (kods 10204 CAE-Rev3), kā arī pakārtoti - ar zvejas un akvakultūras produktu saldēšanu (kods 10202 CAE-Rev3) un citu pārtikas produktu vairumtirdzniecību (kods 46382 CAE-Rev3), un uz to attiecas vispārējais IRC režīms un parastais ikmēneša PVN režīms.
- 2 *Direção de Finanças de Santarém* [Santareimas Finanšu direkcija] veica daļēju nodokļu pārbaudi* minētajā sabiedrībā, kuras gaitā tika pārbaudīta saskaņā ar NRIA saņemto nodokļu atvieglojumu piemērošana. Šajā kontekstā pārbaudes dienesti veica virkni korekciju, kas izpaudās kā ar NRIA atvieglojumiem saistīto samazinājumu nepiemērošana IRC nodokļu bāzei par 2016. un 2018. taksācijas gadu, jo sabiedrības veiktā darbība neietilpstot minētā režīma piemērošanas jomā. Šī piemērošanas joma ir noteikta *Código Fiscal do Investimento* (Ieguldījumu taksācijas kodekss, turpmāk tekstā – “ITK”) 2. panta 2. un 3. punkta un 22. panta 1. un 2. punkta noteikumos un Ministrijas 2014. gada 30. decembra rīkojuma Nr. 282/2014 1. un 2. pantā. Šī darbība neietilpst arī [RAP] un [VGAR] piemērojamības nozarēs, lasot to kopā ar LESD I pielikumu.
- 3 Attiecīgās izmaksas izriet no ieguldījumiem, kas saistīti ar nodokļu atvieglojumu “NRIA” par 2016. un 2018. gadu saistībā ar CAE 10204-R3, kas ir “ZVEJAS UN AKVAKULTŪRAS PRODUKTU SĀLĪŠANA, ŽĀVĒŠANA UN CITAS PĀRSTRĀDES DARBĪBAS”.
- 4 NMI secināja, ka attiecīgā ieguldījumu projekta mērķis ir palielināt jau esoša uzņēmuma jaudu un ka tas tika īstenots, lai uzlabotu un izvērstu “mencu sālīšanas, atmieķšķēšanas un sasaldēšanas” procesus. Tā uzskatīja, ka produkti, kas izriet no CAXAMAR pārstrādes darbībām, kas ietilpst CAE 10204: “sālītas mencas”, “saldētas mencas”, “atmieķšķētas mencas” un Līguma I pielikumā minētajās Briseles nomenklatūras nodaļās, ir ietverti jēdzienā “lauksaimniecības produktu pārstrāde”, ņemot vērā, ka galaprodukts joprojām ir Līguma I pielikumā minētais lauksaimniecības produkts.
- 5 CAXAMAR nebija parādu ne NMI, ne attiecībā uz sociālā nodrošinājuma iemaksām par 2016. vai 2018. gadu. Tā 2021. gada 13. februārī samaksāja

* N.d.t: “ação inspetiva de âmbito parcial” nozīmē, ka pārbaude attiecas nevis uz visiem, bet tikai uz noteiktiem nodokļu un citu obligāto maksājumu veidiem.

aprēķināto nodokli par 2016. taksācijas gadu 82 547,33 EUR apmērā un 2021. gada 13. februārī – par 2018. taksācijas gadu 43 755,29 EUR apmērā.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 6 CAXAMAR apgalvo, ka NMI esot pieļāvusi kļūdu faktu vērtējumā un tiesību aktu interpretācijā. Tā uzskata, ka tās darbība ietilpstot VGAR un RAP piemērojamības nozarēs, tāpēc tai esot piemērojams ITK un līdz ar to tā esot tiesīga izmantot NRIA, proti, runa esot par mencu pārstrādes rūpniecību, kas nav lauksaimniecības produkta pārstrādes darbība.
- 7 Turklāt tai neesot parādu ne NMI, ne attiecībā uz sociālā nodrošinājuma iemaksām.
- 8 NMI savukārt uzskata, ka CAXAMAR esot nepamatoti guvusi labumu no šā nodokļu atvieglojuma (NRIA), jo tās veiktā darbība neatbilst tā piemērošanas prasībām. Tāpēc tā esot veikusi vairākus papildu nodokļu aprēķinus. Pēc tās domām, CAXAMAR nevarot izmantot NRIA, jo tās veiktās darbības neietilpst NRIA piemērojamības nozarē. Šīs darbības, kas izpaužas kā mencu pārstrāde sāļītās, sasaldētās un atmieķšķētās mencās, lai arī ietilpst zvejas produktu pārstrādes un tirdzniecības nozarē, tomēr ir izslēgtas no RAP un VGAR piemērošanas jomas, kurai ir pakārtots NRIA. Lai arī zvejas un akvakultūras produkti ir skaidri izslēgti no RAP un VGAR, kā arī NRIA piemērošanas jomas, gan RAP, gan Ministrijas rīkojumā esot izslēgti arī LESD I pielikumā paredzētie “lauksaimniecības produkti”, kas saskaņā ar LESD 38. pantā un Līguma I pielikuma sarakstā noteikto ietverot arī zveju, proti, KN 3. nodaļā minētās zivis, mīkstniešus un vēžveidīgos. Pat ja šīs saimnieciskās darbības nebūtu izslēgtas, NRIA paredzētie atvieglojumi, kas tika izmantoti 2016. un 2018. taksācijas gadā, esot pārsnieguši Eiropas Komisijas apstiprināto reģionālā valsts atbalsta apmēra maksimālo robežu (35 %). Visbeidzot, neesot pierādīts, ka taksācijas periodos, kuros minētā sabiedrība guva labumu no minētā atvieglojuma, tai nebija ne nodokļu, ne sociālā nodrošinājuma iemaksu parādu, kā prasīts ITK.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 9 Jautājums būtībā ir par to, vai NMI pareizi veica IRC nodokļa bāzes un ar to saistīto procentu korekcijas, uzskatīdama, ka CAXAMAR veiktā darbība neietilpst NRIA piemērošanas jomā, tādējādi ieguldījums neatbilstot prasībām, lai varētu izmantot ar minēto nodokļu atvieglojumu saistītos kredītus un atskaitījumus.
- 10 Citiem vārdiem sakot, būtiskais jautājums ir par to, vai CAXAMAR veiktā darbība, kas ietver mencu pārstrādi sāļītās, saldētās un atmieķšķētās mencās, var tikt uzskatīta par pārstrādes rūpniecības darbību, kas ietverta Ministrijas 2014. gada 30. decembra rīkojuma Nr. 282/2014 2. panta b) punktā: “b) Pārstrādes rūpniecība – 10.-33. sadaļa”, jo tā ir lauksaimniecības produkta pārstrādes

darbība saskaņā ar piemērojamajiem Savienības tiesību aktiem, tostarp RAP, VGAR un citiem tiesību aktiem, uz kuriem tajos ir atsauce.

- 11 Šajā lietā IRC nodokļa bāze par 2016. un 2018. taksācijas gadu tika attiecīgi samazināta par 72 775,36 EUR un 41 607,67 EUR saistībā ar NRIA nodokļu atvieglojumiem par šajos laikposmos veiktajiem ieguldījumiem.
- 12 Konkrētāk jautājums ir par to, vai CAXAMAR 2016. un 2018. gadā īstenotie ieguldījumu projekti mencu pārstrādes darbības jomā ietilpst vai neietilpst NRIA piemērošanas jomā.
- 13 Runājot par Savienības tiesisko regulējumu valsts atbalsta jomā, ITK un tajā rodamie NRIA noteikumi, kā arī Ministrijas 2014. gada 30. decembra rīkojums Nr. 282/2014 ir jāsaprot kā LESD 107.-109. pantā, VGAR un RAP ietvertu principu un noteikumu izpildes, īstenošanas un piemērošanas instrumenti, un tāpēc Ministrijas rīkojums ir uzskatāms tikai par Savienības tiesību īstenošanas aktu. Tādēļ NMI ieskatā, nav pamata domāt, ka Ministrijas rīkojuma 1. pantā paredzētā norma prevalē pār VGAR 1. panta 3. punkta c) apakšpunktu, izslēdzot NRIA paredzētā nodokļu atvieglojuma piešķiršanu.
- 14 CAAD jau ir nospriedusi, ka ir jāpatur prātā, ka ITK 2. pantā ietvertais darbību saraksts nav izsmēlošs, jo tajā saimniecisko darbību kopums, uz kuru attiecas ieguldījumu projekti, ir norādīts vienīgi kā piemērs.
- 15 Tomēr, kā arī izriet no šā panta, atbalsttiesīgajai saimnieciskajai darbībai ir jāietilpst kādā no RAP 2014.-2020. gadam un VGAR piemērojamības nozarēm. Turklāt projektu atbilstība jo īpaši esot atkarīga no saimnieciskās darbības kodu (CAE) - ko likumdevējs ir paredzējis noteikt normatīvajā aktā – norādīšanas, kurā ir jāņem vērā Ministrijas rīkojuma Nr. 282/2014 1. pantā noteiktie ierobežojumi, kuru starpā ir noteikumus, ka nav atbalsttiesīgi tādi ieguldījumu projekti, kas attiecas uz saimniecisko darbību, kura saistīta ar primāro lauksaimniecisko ražošanu un LESD I pielikumā minēto lauksaimniecības produktu un pārstrādi un tirdzniecību.