

## Věc C-23/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

10. ledna 2022

**Předkládající soud:**Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa  
— CAAD) (Portugalsko)**Datum předkládacího rozhodnutí:**

27. prosince 2021

**Žalobkyně:**

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

**Žalovaná:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

**Předmět původního řízení**

Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána v rámci sporu mezi společností CAXAMAR - Comércio e Indústria de Bacalhau, S.A. (dále jen „CAXAMAR“) na straně jedné, a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňová a celní správa, Portugalsko, dále jen „daňová správa“) na straně druhé, ve kterém se žalobkyně domáhá zrušení výměrů imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (korporační daň, dále jen „IRC“), jakož i příslušných úroků, které vyplývají z oprav provedených daňovou správou v základu daně za účetní období 2016 a 2018, a to ve výši 126 302,62 eur.

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

CAXAMAR, akciová společnost zabývající se solením, sušením a dalším zpracováním rybích produktů, realizovala v letech 2016 a 2018 investiční projekty v rámci činnosti zpracování tresky, přičemž využila daňových výhod stanovených v daňovém režimu na podporu investic; dále jen „DRPI“. Daňová správa má za to,

že tyto výhody byly využívány protiprávně, neboť se na ně nevztahuje DRPI ani obecné nařízení o blokových výjimkách (dále jen „GBER“) - nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 16. června 2014; viz zejména čl. 1 a čl. 2 odst. 11 a nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1379/2013 ze dne 11. prosince 2013.

### **Předběžná otázka**

Umožňuje správný výklad Pokynů k regionální státní podpoře na období 2014–2020 ve spojení s ustanoveními nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 16. června 2014, zejména jeho článkem 1 a čl. 2 bodu 11, nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1379/2013 ze dne 11. prosince 2013 a přílohou I Smlouvy o fungování Evropské unie dospět k závěru, že v souladu s čl. 2 odst. 2 a čl. 22 odst. 1 Código Fiscal do Investimento (daňový zákoník pro investice), schváleného prostřednictvím Decreto-Lei n.º 162/2014 (nařízení vlády s mocí zákona č. 162/2014) ze dne 31. října 2014 a [v souladu s] články 1 a 2 Portaria n.º 282/2014 (ministrská vyhláška č. 282/2014) ze dne 30. října 2014, není činnost zpracování produktů rybolovu a akvakultury týkající se „solené tresky“, „mražené tresky“ a „soli zbavené tresky“, která spadá pod kód CAE 10204Rev3, činností zpracování zemědělských produktů pro účely stanovené daňové podpory?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Pokyny k regionální státní podpoře na období 2014–2020 (Text s významem pro EHP) (Úř. věst. 2013, C 209, s. 1).

Nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. června 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem (Úř. věst. 2014, L 187, s. 1): články 1 a 2, bod 11.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1379/2013 ze dne 11. prosince 2013 o společné organizaci trhů s produkty rybolovu a akvakultury a o změně nařízení Rady (ES) č. 1184/2006 a (ES) č. 1224/2009 a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 104/2000 (Úř. věst. 2013, L 354, s. 1).

Smlouva o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2016, C 202): příloha I.

### **Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva**

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 (nařízení vlády s mocí zákona č. 162/2014 ze dne 31. října 2014, kterým se schvaluje nový daňový zákoník pro investice a mění se režimy daňových výhod pro produktivní investice a jejich příslušná právní úprava): čl. 2 odst. 2 a čl. 22 odst. 1

„Článek 2

## Věcná působnost

[...]

2 - Předmět investičních projektů uvedených v předchozím odstavci musí spadat zejména do následujících hospodářských činností, a to při dodržení odvětvové působnosti Pokynů k regionální státní podpoře na období 2014-2020, zveřejněných v *Úředním věstníku Evropské unie*, C 209 ze dne 23. července 2013 (Pokyny), a GBER:

- a) těžební a zpracovatelský průmysl;
- b) cestovní ruch, včetně zájmových činností v oblasti cestovního ruchu;
- c) služby informačních technologií a související činnosti a služby;
- d) zemědělská, akvakulturní, rybníkářská, zemědělsko-dobytkářská a lesnická činnost;
- e) výzkum a vývoj a technologicky náročné činnosti;
- f) informační technologie a audiovizuální a multimediální tvorba;
- g) obrana, životní prostředí, energetika a telekomunikace;
- h) činnosti centra sdílených služeb.

[...]

## Článek 22

## Oblast působnosti a definice

1 - DRPI se vztahuje na osoby povinné k dani IRC, které vykonávají činnost zahrnutou do odvětví výslovně uvedených v čl. 2 odst. 2, s přihlédnutím ke kódům činností definovaným v ministerské vyhlášce uvedené v odstavci 3 tohoto článku, s výjimkou činností vyloučených z odvětvové působnosti Pokynů a GBER.

[...]"

Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que define os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes a várias atividades (Vyhláška ministerstva č. 282/2014 ze dne 30. prosince 2014, kterou se definují kódy ekonomických činností (CAE) odpovídající více činnostem): články 1 a 2.

## „Článek 1

## Rámec Společenství

V souladu s Pokyny k regionální státní podpoře na období 2014-2020, zveřejněnými v *Úředním věstníku Evropské unie*, C 209 ze dne [23.] července 2013 a s nařízením (EU) č. 651/2014 ze dne [17.] června 2014, zveřejněným v *Úředním věstníku Evropské unie*, [L] 187 ze dne 26. června 2014 (Obecné nařízení o blokových výjimkách), nelze poskytovat daňové výhody investičním projektům zaměřeným na hospodářské činnosti v odvětví oceli, uhlí, rybolovu a akvakultury, zemědělské prvovýroby, zpracování a uvádění zemědělských produktů uvedených v příloze I Smlouvy o fungování Evropské unie na trh, lesnictví, stavby lodí, syntetických vláken, dopravy a související infrastruktury a výroby, distribuce a energetické infrastruktury.

## Článek 2

### Odvětvová oblast působnosti

Aniž jsou dotčena omezení stanovená v předchozím článku, odpovídají hospodářské činnosti uvedené v čl. 2 odst. 2 nařízení vlády s mocí zákona č. 162/2014 ze dne 31. října 2014 následujícím kódům portugalské klasifikace hospodářských činností, revize 3 (CAE-Rev.3), která byla schválena nařízením vlády s mocí zákona č. 381/2007 ze dne 14. listopadu 2007:

- a) těžební průmysl - oddíly 05 až 09;
- b) zpracovatelský průmysl - oddíly 10 až 33;
- c) ubytování - oddíl 55;
- d) stravování a podobné služby - oddíl 56;
- e) vydavatelská činnost - oddíl 58;
- f) výroba filmů, videozáznamů a televizních programů - skupina 591;
- g) počítačové poradenství a programování a související činnosti - oddíl 62;
- h) zpracování dat, hosting dat a související činnosti a webové portály - skupina 631;
- i) vědecký výzkum a vývoj - oddíl 72;
- j) zájmové činnosti v oblasti cestovního ruchu - podtřídy 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 a 96040;
- k) administrativní a podpůrné činnosti poskytované podnikům - třídy 82110 a 82910.“

### Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 CAXAMAR je akciová společnost, která se zabývá především solením, sušením a jiným zpracováním produktů rybolovu a akvakultury (kód 10204 CAE-Rev3) a v rámci vedlejší činnosti mražením produktů rybolovu a akvakultury (kód 10202 CAE-Rev3) a velkoobchodním prodejem ostatních potravinářských produktů (kód 46382 CAE-Rev3) a podléhá obecnému režimu IRC a běžnému měsíčnímu režimu DPH.
- 2 Tato společnost byla podrobena daňové kontrole finančního ředitelství v Santarém, v rámci které bylo posuzováno uplatňování daňových výhod stanovených DRPI. V této souvislosti provedly kontrolní útvary řadu oprav spočívajících v neuplatnění snížení základu daně IRC za roky 2016 a 2018, které se týkalo výhod DRPI, neboť činnost vykonávaná společností nespádala do oblasti působnosti tohoto režimu. Tato oblast působnosti je vymezena ustanoveními čl. 2 odst. 2 a 3 a čl. 22 odst. 1 a 2 Código Fiscal do Investimento (daňový zákoník pro investice; dále jen „CFI“) a články 1 a 2 ministerské vyhlášky č. 282/2014 ze dne 30. prosince 2014. Tato činnost rovněž nespádá do odvětvové působnosti [Pokynů] a GBER ve spojení s přílohou I Smlouvy o FEU.
- 3 Předmětné náklady jsou neoddělitelně spjaty s investicemi, které se týkají daňového zvýhodnění „DRPI“ za roky 2016 a 2018 v souvislosti s CAE 10204-R3, který odpovídá „SOLENÍ, SUŠENÍ A JINÝM ZPRACOVÁNÍM PRODUKTŮ RYBOLOVU A AKVAKULTURY“.
- 4 Daňová správa dospěla k závěru, že dotýčný investiční projekt je zaměřen na zvýšení kapacity stávajícího podniku a že byl realizován za účelem zlepšení a rozšíření procesů „solení, zbavování soli a zmrazování tresky“. Měla za to, že produkty, které jsou výsledkem zpracovatelské činnosti společnosti CAXAMAR a na které se vztahuje CAE 10204: „solená treska“, „mražená treska“, „treska zbavená soli“ a kapitoly bruselské nomenklatury uvedené v příloze I Smlouvy, jsou zahrnuty do pojmu „zpracování zemědělských produktů“, neboť koncový produkt zůstává zemědělským produktem uvedeným v příloze I Smlouvy.
- 5 Společnost CAXAMAR neměla v roce 2016 ani 2018 žádné dluhy vůči daňové správě ani správě sociálního zabezpečení. Dne 13. února 2021 uhradila vyměřenou daň za účetní období 2016 ve výši 82 547,33 eur a daň za účetní období 2018 ve výši 43 755,29 eur.

### Hlavní argumenty účastnic původního řízení

- 6 CAXAMAR tvrdí, že daňová správa se dopustila pochybení při posouzení skutkového stavu a při výkladu právních předpisů. Má za to, že její činnost spadá do odvětvové působnosti GBER a Pokynů, takže se na ni vztahuje CFI, a může tedy využít DRPI: jedná se o zpracovatelský průmysl tresky, což není činnost zahrnující zpracování zemědělských produktů.

- 7 Navíc nemá žádné dluhy u daňové správy ani u správy sociálního zabezpečení.
- 8 Daňová správa naopak tvrdí, že společnost CAXAMAR neoprávněně využila tohoto daňového zvýhodnění (DRPI), neboť činnost, kterou vykonává, nesplňuje podmínky pro jeho uplatnění. V důsledku toho provedla řadu dodatečných platebních výměrů. Podle jejího názoru není společnost CAXAMAR způsobilá pro DRPI, protože její činnosti nespádají do jeho odvětvové působnosti. Tyto činnosti, které spočívají ve zpracování tresky na solenou, mraženou a soli zbavenou tresku, spadají do oblasti zpracování a uvádění produktů rybolovu na trh a jsou vyňaty z oblasti působnosti Pokynů a GBER, kterým DRPI podléhá. Zatímco produkty rybolovu a akvakultury jsou výslovně vyloučeny z oblasti působnosti Pokynů a GBER, jakož i DRPI, tak jak Pokyny, tak ministerská vyhláška rovněž vylučují „zemědělské produkty“ uvedené v příloze I Smlouvy o FEU, což je označení, které v souladu s článkem 38 SFEU a seznamem v příloze I Smlouvy zahrnuje rovněž rybolov, tedy ryby, měkkýše a korýše spadající do kapitoly 3 kombinované nomenklatury. Daňová správa tvrdí, že i kdyby tyto hospodářské činnosti nebyly vyloučeny, výhoda stanovená v DRPI, která byla využita v účetních obdobích 2016 a 2018, překročila strop intenzity (35 %) regionální státní podpory schválený Evropskou komisí. Konečně tvrdí, že nebylo prokázáno, že během zdaňovacích období, v nichž společnost využívala uvedenou výhodu, neměla v souladu s ustanoveními CFI žádné dluhy vůči daňovým orgánům nebo vůči správě sociálního zabezpečení.

#### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 9 Otázka, která vyvstává, v podstatě spočívá v tom, zda daňová správa správně provedla opravy základu daně IRC a příslušných úroků z důvodu, že činnost vykonávaná společností CAXAMAR nespádala do působnosti DRPI, takže investice nesplňovala podmínky pro uplatnění zápočtů a odpočtů souvisejících s tímto daňovým zvýhodněním.
- 10 Jinými slovy, relevantní otázkou je, zda činnost, kterou vykonává společnost CAXAMAR a která spočívá ve zpracování tresky na solenou, mraženou a soli zbavenou tresku, lze považovat za „činnost zpracovatelského průmyslu“, na kterou se vztahuje čl. 2 písm. b) ministerské vyhlášky č. 282/2014 ze dne 30. prosince 2014: „b) Zpracovatelský průmysl - oddíl 10 až 33“, neboť se jedná o zpracování zemědělského produktu podle použitelné unijní právní úpravy, zejména Pokynů, GBER a dalších předpisů, na které odkazují.
- 11 V projednávané věci bylo provedeno snížení základu daně IRC za roky 2016 a 2018 ve výši 72 775,36 eur, resp. 41 607,67 eur v souvislosti s daňovými výhodami DRPI za investice uskutečněné v těchto obdobích.
- 12 Konkrétně otázka spočívá v tom, zda investiční projekty realizované společností CAXAMAR v letech 2016 a 2018 v oblasti zpracování tresky spadají do oblasti působnosti DRPI či nikoli.

- 13 Pokud jde o unijní právní úpravu týkající se státní podpory, musí být CFI, právní úprava DRPI v něm obsažená a ministerská vyhláška č. 282/2014 ze dne 30. prosince 2014 chápány jako nástroje pro provádění a účinné uplatňování zásad a pravidel obsažených v člancích 107 až 109 SFEU, v GBER a Pokynech, a v tomto ohledu lze ministerskou vyhlášku chápat pouze jako akt provádějící ustanovení unijního práva. Z tohoto důvodu se daňová správa domnívá, že neexistuje žádný důvod, proč by pravidlo stanovené v článku 1 ministerské vyhlášky mělo mít přednost před čl. 1 odst. 3 písm. c) GBER, a to za účelem vyloučení poskytnutí daňového zvýhodnění stanoveného v DRPI.
- 14 CAAD (rozhodčí soud pro daňové věci, centrum správní arbitráže, Portugalsko) již uvedl, že je třeba mít na paměti, že výčet činností obsažený v článku 2 CFI není vyčerpávající, neboť pouze příkladem uvádí okruh hospodářských činností, na které se investiční projekty vztahují.
- 15 Jak však vyplývá i z tohoto článku, způsobilá hospodářská činnost musí spadat do odvětvové působnosti Pokynů na období 2014-2020 a GBER. Způsobilost projektů je dále podmíněna zejména specifikací kódů hospodářských činností (CAE) - kterou zákonodárce přenáší na regulační akt - přičemž tato specifikace musí zohledňovat omezení stanovená v článku 1 ministerské vyhlášky č. 282/2014, včetně nezpůsobilosti investičních projektů týkajících se hospodářských činností souvisejících se zemědělskou prvovýrobou a zpracováním a uváděním zemědělských produktů uvedených v příloze I Smlouvy o FEU na trh.