

Asia C-23/22**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

10.1.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa,
CAAD) (veroasioita käsittelevä välimiesoikeus, Portugali)**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

27.12.2021

Kantaja:

Caxamar - Comércio e Indústria de Bacalhau S.A.

Vastaaja:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Pääasian kohde

Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö esitetään menettelyssä, jonka asianosaisina ovat Caxamar – Comércio e Indústria de Bacalhau S.A. (jäljempänä Caxamar) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugalin vero- ja tulliviranomainen, jäljempänä AT) ja jossa ensin mainittu vaatii kumoamaan 126 302,62 euron suuruista yhteisöveroa (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) ja viivästyskorkoa koskevan maksuunpanopäätöksen, jonka perusteena ovat AT:n tekemät oikaisut verovuosien 2016 ja 2018 veron perusteeseen.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Caxamar, joka on kalan suolausta ja kuivatusta sekä muuta kalastustuotteiden jalostusta harjoittava osakeyhtiö, toteutti vuosina 2016 ja 2018 turskan jalostukseen liittyviä investointihankkeita ja se käytti näihin liittyviä veroetuuksia investointitukia koskevan verotusjärjestelmän (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, jäljempänä RFAI) mukaisesti. AT katsoo, että kyseisiä veroetuuksia

oli hyödynnetty lainvastaisesti, sillä asianomainen toiminta ei kuulu RFAI:n soveltamisalaan eikä yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen eli 17.6.2014 annetun komission asetuksen (EU) N:o 651/2014 (jäljempänä yleinen ryhmäpoikkeusasetus; ks. erityisesti sen 1 artikla ja 2 artiklan 11 kohta) tai 11.12.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1379/2013 soveltamisalaan.

Ennakkoratkaisukysymys

Onko vuosille 2014–2020 annettuja alueellisia valtioneuvostoja koskevia suuntaviivoja, luettuna yhdessä 17.6.2014 annetun komission asetuksen (EU) N:o 651/2014 ja erityisesti sen 1 artiklan ja 2 artiklan 11 kohdan sekä 11.12.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1379/2013 ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen liitteen I kanssa, tulkittava siten, että 31.10.2014 annetulla asetuksella nro 162/2014 hyväksytyt investointien verotuskoodeksin 2 §:n 2 momentissa ja 22 §:n 1 momentissa sekä 30.12.2014 annetun määräyksen nro 282/2014 1 ja 2 §:ssä säädetyn perusteella ”suolattuun turskaan”, ”pakasteturskaan” ja ”liotettuun turskaan” liittyvää kalastus- ja vesiviljelytuotteiden jalostusta, joka kuuluu CAE-Rev3-luokituksen mukaiseen nimikkeeseen 10204, ei katsota maataloustuotteiden jalostukseksi laissa säädettyjä verotuksia myönnettäessä?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Alueellisia valtioneuvostoja koskevat suuntaviivat vuosille 2014–2020. ETA:n kannalta merkityksellinen teksti (EUVL 2013, C 209, s. 1).

Tiettyjen tukimuotojen toteamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi perussopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti 17.6.2014 annettu komission asetus (EU) N:o 651/2014 (EUVL 2014, L 187, s. 1); 1 artikla ja 2 artiklan 11 kohta.

Kalastus- ja vesiviljelytuotealan yhteisestä markkinajärjestelystä ja neuvoston asetusten (EY) N:o 1184/2006 ja (EY) N:o 1224/2009 muuttamisesta sekä neuvoston asetuksen (EY) N:o 104/2000 kumoamisesta 11.12.2013 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 1379/2013 (EUVL 2013, L 354, s. 1).

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (EUVL 2016, C 202); liite I.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Uuden investointien verotuskoodeksin hyväksymisestä ja tuottavien investointien veroetusjärjestelmän ja sitä koskevan säännösten tarkistamisesta 31.10.2014 annettu asetus nro 162/2014 (Decreto-Lei que aprova um novo Código Fiscal do Investimento e procede à revisão dos regimes de benefícios fiscais ao

investimento produtivo, e respetiva regulamentação); 2 §:n 2 momentti ja 22 §:n 1 momentti.

”2 §

Asiallinen soveltamisala

--

2 – Edellisessä momentissa tarkoitettujen investointihankkeiden kohteena on oltava nimenomaisesti jokin seuraavista taloudellisista toiminnoista edellyttäen, että Euroopan unionin virallisessa lehdessä C 209 23.7.2013 julkaistujen vuosille 2014–2020 annettujen alueellisia valtiontukia koskevien suuntaviivojen sekä yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen alakohtaista soveltamisalaa noudatetaan:

- a) Kaivannaisteollisuus ja jalostusteollisuus;
- b) Matkailu ja muu matkailun kannalta merkityksellinen toiminta;
- c) Tietotekniikan alan toiminta ja palvelut sekä näiden liitännäispalvelut;
- d) Maatalous, vesiviljely, kalankasvatus, karjankasvatus ja metsätalous;
- e) Tutkimus- ja kehittämistoiminta sekä teknologiavaltainen toiminta;
- f) Informaatioteknologia sekä audiovisuaali- ja multimediatuotanto;
- g) Puolustus, ympäristö, energia ja televiestintä;
- h) Yritysten ulkoistamat tukitoiminnot.

--

22 §

Soveltamisala ja määritelmät

1 – RFAI:tä sovelletaan yhteisöverovelvollisiin, jotka harjoittavat toimintaa 2 §:n 2 momentissa nimenomaisesti mainituilla aloilla ottaen huomioon edellä mainitun pykälän 3 momentissa tarkoitettussa määräyksessä määritellyn mukaiset toimialaluokat, lukuun ottamatta alueellisia valtiontukia koskevien suuntaviivojen ja yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen alakohtaisen soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa.

--”

Erilaisia toimintoja vastaavan toimialaluokituksen määrittelemisestä 30.12.2014 annettu määräys nro 282/2014 (Portaria que define os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes a várias atividades); 1 ja 2 §.

”1 §

Euroopan unionin sääntelykehys

Euroopan unionin virallisessa lehdessä C 209 23.7.2013 julkaistujen vuosille 2014–2020 annettujen alueellisia valtiontukia koskevien suuntaviivojen ja Euroopan unionin virallisessa lehdessä L 187 26.6.2014 julkaistun 17.6.2014 annetun asetuksen (EU) N:o 651/2014 (yleinen ryhmäpoikkeusasetus) mukaisesti veroetuuksia ei myönnetä investointihankkeille, jotka kohdistuvat taloudelliseen toimintaan terästeollisuudessa, hiilialalla, kalastus- ja vesiviljelyalalla, maatalouden alkutuotannon alalla, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen liitteessä I lueteltujen maataloustuotteiden jalostuksen ja kaupan pitämisen alalla, metsätalouden alalla, laivanrakennusalalla, synteettikuituteollisuudessa, kuljetusalalla ja siihen liittyvän infrastruktuurin alalla eikä energian tuotannon ja jakelun ja energiainfrastruktuurin alalla.

2 §

Alakohtainen soveltamisala

Estämättä edellisessä momentissa säädettyjen rajoitusten soveltamista 31.10.2014 annetun asetuksen nro 162/2014 2 §:n 2 momentissa tarkoitettu taloudellinen toiminta vastaa seuraavia 14.11.2007 annetulla asetuksella [(Decreto-Lei)] nro 381/2007 hyväksytyyn Portugalin toimialaluokituksen tarkistetun kolmannen version (CAE-Rev.3) mukaisia nimikkeitä:

- a) Kaivannaisteollisuus – jaksot 05–09;
- b) Jalostusteollisuus – jaksot 10–33;
- c) Majoitus – jakso 55;
- d) Ravitsemistoiminta ja muu vastaava toiminta – jakso 56;
- e) Kustannustoiminta – jakso 58;
- f) Elokuvaus sekä video- ja televisio-ohjelmatuotanto – ryhmä 591;
- g) Ohjelmointi, konsultointi ja siihen liittyvä toiminta – jakso 62;
- h) Tietojenkäsittely, isännöinti ja tähän liittyvät palvelut sekä verkkosivupalvelut – ryhmä 631;
- i) Tieteellinen tutkimus ja kehittäminen – jakso 72;
- j) Matkailun kannalta merkityksellinen toiminta – alaluokat 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 ja 96040;
- k) Yrityksille tuotetut hallinto- ja tukipalvelut – luokat 82110 ja 82910.”

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Caxamar on osakeyhtiö, joka harjoittaa päätoimintanaan kalastus- ja vesiviljelytuotteiden suolausta, kuivatusta ja muuta jalostusta (CAE-Rev3-luokituksen mukainen nimike 10204) ja toissijaisesti kalastus- ja vesiviljelytuotteiden pakastamista (CAE-Rev3-luokituksen mukainen nimike 10202) sekä muiden elintarvikkeiden tukkukauppaa (CAE-Rev3-luokituksen mukainen nimike 46382); siihen sovelletaan yleistä yhteisöverojärjestelmää sekä kuukausi-ilmoituksiin perustuvaa yleistä arvonlisäverojärjestelmää.
- 2 Santarém'n verotoimisto (Direção de Finanças de Santarém) teki Caxamarille osittaisen verotarkastuksen, jossa tutkittiin RFAI:n mukaisesti myönnettyjen veroetuuksien käyttämistä. Verotarkastusyksikkö teki tässä yhteydessä oikaisuja poistamalla verovuosilta 2016 ja 2018 kannettuun yhteisöveroon tehdyt RFAI:n mukaisiin veroetuuksiin perustuvat vähennykset, koska yrityksen harjoittama toiminta ei kuulunut RFAI:n soveltamisalaan. Kyseinen soveltamisala on rajattu investointien verotuskoodeksin (Código Fiscal do Investimento, jäljempänä CFI) 2 §:n 2 ja 3 momentin ja 22 §:n 1 ja 2 momentin säännöksillä sekä 30.12.2014 annetun määräyksen nro 282/2014 1 ja 2 §:n säännöksillä. Yrityksen toiminta ei kuulu vastaavasti myöskään vuosille 2014–2020 annettujen alueellisia valtiontukia koskevien suuntaviivojen (EUVL 2013, C 209, s. 1; jäljempänä alueellisia valtiontukia koskevat suuntaviivat) eikä 17.6.2014 annetun komission asetuksen (EU) N:o 651/2014 soveltamisalaan, kun näitä luetaan yhdessä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (jäljempänä EUT-sopimus tai SEUT) liitteen I kanssa.
- 3 Kyseiset kustannukset johtuvat vuosina 2016 ja 2018 sovelletuihin RFAI:n mukaisiin veroetuuksiin liittyvistä investoinneista, jotka koskivat CAE-Rev3-luokituksen mukaista nimikettä 10204 ”Kalastus- ja vesiviljelytuotteiden suolaus, kuivatus ja muu jalostus”.
- 4 AT:n mukaan tarkasteltavana olevalla investointihankkeella pyrittiin lisäämään olemassa olevan laitoksen kapasiteettia tehostamalla ja laajentamalla ”turskan suolaukseen, liotukseen ja pakastamiseen” liittyviä tuotantoprosesseja. AT katsoi, että Caxamarin harjoittamassa jalostustoiminnassa, joka kuului CAE-luokituksen mukaiseen nimikkeeseen 10204, syntyvät tuotteet ”suolattu turska”, ”pakasteturska” ja ”liotettu turska”, jotka sisältyvät EUT-sopimuksen liitteessä I tarkoitettun Brysselin nimikkeistön mukaisiin ryhmiin, kuuluvat maataloustuotteiden jalostuksen käsitteen alaan, koska lopputuote on edelleen EUT-sopimuksen liitteessä I mainittu maataloustuote.
- 5 Caxamarilla ei ollut maksamattomia veroja eikä sosiaaliturvamaksuja vuonna 2016 eikä vuonna 2018. Se maksoi 13.2.2021 maksuunpanopäätöksen mukaisesti 82 547,33 euroa vuodelta 2016 ja 43 755,29 euroa vuodelta 2018.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 6 Caxamar väittää AT:n ottaneen tosiseikat huomioon vääristyneellä tavalla ja tulkinneen lainsäädäntöä virheellisesti. Caxamar katsoo, että sen toiminta kuuluu yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen ja alueellisia valtiontukia koskevien suuntaviivojen alakohtaiseen soveltamisalaan ja että siihen sovelletaan CFI:tä ja näin ollen siihen voidaan soveltaa RFAI:tä, koska kyseessä on turskan jalostus, joka ei ole maataloustuotteiden jalostusta.
- 7 Lisäksi Caxamarilla ei ollut veroja eikä sosiaaliturvamaksuja maksamatta.
- 8 AT katsoo puolestaan, että Caxamarin käyttämä veroetus (RFAI) oli perusteeton, koska sitä ei voitu soveltaa Caxamarin harjoittamaan toimintaan. Tämän vuoksi AT oikaisi verotusta jälkiveropäätöksillä. AT:n näkemyksen mukaan Caxamar ei voi hyötyä RFAI:stä, koska sen harjoittama toiminta eli turskan jalostaminen suolatuksi turskaksi, pakasteturskaksi ja liotetuksi turskaksi, jää alakohtaisen soveltamisalan ulkopuolelle, sillä vaikka kyseinen toiminta kuuluu kalastustuotteiden jalostuksen ja kaupan pitämiseen alaan, se ei kuulu alueellisia valtiontukia koskevien suuntaviivojen eikä RFAI:hin nähden ensisijaisen ryhmäpoikkeusasetuksen soveltamisalaan. Sen lisäksi, että kalastus- ja vesiviljelytuotteet on suljettu nimenomaisesti alueellisia valtiontukia koskevien suuntaviivojen ja yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen sekä RFAI:n soveltamisalan ulkopuolelle, alueellisia valtiontukia koskevia suuntaviivoja ja edellä mainittua määräystä ei sovelleta kumpaakaan EUT-sopimuksen liitteessä I lueteltuihin ”maataloustuotteisiin”, joka käsittää nimikkeinä SEUT 38 artiklan määräysten ja EUT-sopimuksen liitteessä I olevan luettelon mukaisesti myös kalastustuotteet eli yhdistetyn nimikkeistön 3 ryhmään kuuluvat kalat, äyriäiset ja nilviäiset. Vaikkei kyseessä olevan taloudellisen toiminnan katsottaisi jäävän soveltamisalan ulkopuolelle, RFAI:n mukaisen veroetuuden käyttäminen vuosina 2016 ja 2018 oli ylittänyt Euroopan komission hyväksymän alueellisten valtiontukien enimmäisintensiteetin (35 prosenttia). AT toteaa vielä, ettei ole osoitettu, ettei maksamattomia veroja ja sosiaaliturvamaksuja ole ollut CFI:ssä säädetyn mukaisesti niinä verovuosina, joina veroetus on käytetty.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyyntö perusteluista

- 9 Lyhyesti sanottuna kyse on olennaisin osin siitä, onko AT menetellyt asianmukaisesti tehdessään oikaisut yhteisöveron perusteeseen ja viivästyskorkoon sillä perusteella, ettei se katsonut Caxamarin harjoittaman toiminnan kuuluvan RFAI:n soveltamisalaan, jolloin kyseisen investoinnin osalta ei voitu hyödyntää asianomaisen veroetuuden mukaisia saamisia ja vähennyksiä.
- 10 Toisin sanoen olennaista on selvittää, voidaanko Caxamarin harjoittaman toiminnan, joka koostuu turskan jalostamisesta suolatuksi turskaksi, pakasteturskaksi ja liotetuksi turskaksi, katsoa olevan jalostusteollisuuden toimintaa, joka sisältyy 30.12.2014 annetun määräyksen nro 282/2014 2 §:n b momenttiin (”b) Jalostusteollisuus – jaksot 10–33”), sillä perusteella, että se on

asiassa sovellettavassa unionin lainsäädännössä – erityisesti alueellisia valtiontukia koskevissa suuntaviivoissa ja yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa sekä muissa oikeussäännöksissä, joihin ensin mainituissa viitataan – tarkoitettua maataloustuotteiden jalostusta.

- 11 Tarkasteltavassa tilanteessa yhteisöveroon oli tehty vuosina 2016 ja 2018 vähennyksiä, joiden määrät olivat 72 775,36 euroa ja 41 607,67 euroa ja jotka liittyvät kyseisinä verovuosina toteutettujen investointien perusteella käytettyihin RFAI:n mukaisiin veroetuuksiin.
- 12 Varsinaisesti on siis selvitettävä, kuuluvatko Caxamarin vuosina 2016 ja 2018 turskan jalostuksen alalla toteuttamat investointihankkeet RFAI:n soveltamisalaan.
- 13 Valtiontukien alalla annetun unionin säännösten osalta CFI ja siitä ilmenevä RFAI:tä koskeva säännöstö sekä 30.12.2014 annettu määräys nro 282/2014 on katsottava säädöksiksi, joilla pannaan täytäntöön ja sovelletaan SEUT 107–109 artiklaan, yleiseen ryhmäpoikkeusasetukseen ja alueellisia valtiontukia koskeviin suuntaviivoihin sisältyviä periaatteita ja sääntöjä sekä annetaan näille tehokas vaikutus, ja tässä mielessä edellä mainittua määräystä voidaan pitää ainoastaan unionin oikeuteen kuuluvien oikeussäännösten täytäntöönpanosäädöksenä. Tämän vuoksi AT katsoo, ettei ole syytä pitää määräyksen 1 §:stä ilmenevää sääntöä ensisijaisena yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 1 artiklan 3 kohdan c alakohdan säännökseen nähden, joten se ei hyväksy RFAI:n mukaista veroetua.
- 14 CAAD (veroasioita käsittelevä välimiesoikeus, Portugali) on jo todennut, että on pidettävä mielessä, ettei CFI:n 2 §:ssä oleva toimintojen luettelo ole tyhjentävä, sillä siinä luetellaan vain esimerkinomaisesti joukko investointihankkeisiin sisältyviä taloudellisia toimintoja.
- 15 Kuten edellä mainitusta pykälästäkin ilmenee, veroetuuden osalta hyväksyttävän taloudellisen toiminnan on sisällyttävä vuosille 2014–2020 annettujen alueellisia valtiontukia koskevien suuntaviivojen sekä yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen alakohtaiseen soveltamisalaan. Lisäksi hankkeiden hyväksyttävyys riippuu myös konkreettisesti Portugalin toimialaluokitukseen (CAE) sisältyvien nimikkeiden kuvauksesta, josta on lainsäätäjän mukaan säädettävä lainsäädännössä ja jossa on niin ikään otettava huomioon määräyksen nro 282/2014 1 §:ssä säädetyt rajoitukset, joilla muun muassa suljetaan pois investointihankkeet, jotka kohdistuvat maatalouden alkutuotantoa sekä EUT-sopimuksen liitteessä I lueteltujen maataloustuotteiden jalostusta ja kaupan pitämistä koskevaan taloudelliseen toimintaan.