

C-23/22. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2022. január 10.

A kérdést előterjesztő bíróság:

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

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. december 27.

Felperes:

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

Alperes:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Az eljárás tárgya

Ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a CAXAMAR – Comércio e Indústria de Bacalhau, S.A. (a továbbiakban: CAXAMAR) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) (a továbbiakban: AT) közötti jogvitában terjesztették elő, amelyben az előbbi az AT által a 2016. és 2018. adóév tekintetében az adóalapban végrehajtott 126 302,62 euró összegű korrekciókból eredő társasági adó vonatkozásában hozott adómegállapító és a vonatkozó kamatokat előíró határozatok megsemmisítését kéri.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A CAXAMAR halásznemű termékek sózásával, szárításával és egyéb feldolgozási tevékenységekkel foglalkozó részvénytársaság a 2016. és a 2018. év során beruházási projekteket hajtott végre a tőkehal-feldolgozási tevékenység keretében, és a beruházás-támogató adórendszerben (a továbbiakban: RFAI) megállapított adókedvezményekben részesült. Az AT úgy véli, hogy e kedvezményeket

jogellenesen vették igénybe, mivel azok nem tartoznak a RFAI és az általános csoportmentességi rendelet – a 2014. június 16-i 651/2014/EU bizottsági rendelet – hatálya alá; lásd különösen az 1. cikket és a 2. cikk 11. pontját, valamint a 2013. december 11-i 1379/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendeletet.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

A regionális állami támogatásokról (2014–2020) szóló iránymutatásnak a 2014. június 16-i 651/2014/EU bizottsági rendelet – különösen 1. cikke és 2. cikke 11. pontja –, a 2013. december 11-i 1379/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet, valamint az Európai Unió működéséről szóló szerződés I. melléklete rendelkezéseivel összefüggésben értelmezett helyes értelmezése lehetővé teszi-e – a 2014. október 31-i 162/2014. sz. törvényerejű rendelettel és a 2014. december 30-i 282/2014. sz. miniszteri rendelet 1. és 2. cikkével jóváhagyott – Código Fiscal do Investimento (a beruházással összefüggő adókról szóló törvény) 2. cikkének (2) bekezdése és 22. cikkének (1) bekezdése alapján annak megállapítását, hogy a „sózott tőkehal”, a „fagyasztott tőkehal”, valamint a „sótalanított tőkehal” tekintetében a 10204Rev3 CAE-kód alá tartozó halászati és akvakultúra-termékek feldolgozásával kapcsolatos tevékenység az előírt adókedvezmény szempontjából nem mezőgazdasági termékek feldolgozásával kapcsolatos tevékenységnek minősül?

Az uniós jog hivatkozott rendelkezései

A regionális állami támogatásokról (2014–2020) szóló iránymutatás (EGT-vonatkozású szöveg) (HL 2013. C 209., 1. o.).

A Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetővé nyilvánításáról szóló, 2014. június 17-i 651/2014/EU bizottsági rendelet (HL 2014. L 187., 1. o.; helyesbítés: HL 2021. L 365., 47. o.): 1. cikk és 2. cikk 11. pontja.

A halászati és akvakultúra-termékek piacának közös szervezéséről, az 1184/2006/EK és az 1224/2009/EK tanácsi rendelet módosításáról, valamint a 104/2000/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2013. december 11-i 1379/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2013. L 354., 1. o.)

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (HL 2016. C 202.): I. melléklet.

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

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 (a beruházással összefüggő adókról szóló új törvény jóváhagyásáról, valamint a termelő beruházásokra

alkalmazandó adókedvezmény-rendszerek módosításáról és a vonatkozó szabályozásról szóló, 2014. október 31-i 162/2014. sz. törvényerejű rendelet): 2. cikk (2) bekezdése és 22. cikk (1) bekezdése.

„2. cikk

Tárgyi hatály

[...]

2- Az előző bekezdésben említett beruházási projektek tárgyát különösen az alábbi gazdasági tevékenységeknek kell képezniük, az *Európai Unió Hivatalos Lapjának* 2013. július 23-i C 209. számában közzétett, a regionális állami támogatásokról (2014–2020) szóló iránymutatás (a továbbiakban: iránymutatás) és az általános csoportmentességi rendelet ágazati alkalmazási körének tiszteletben tartása mellett:

- a) nyersanyag-kitermelő iparág és feldolgozóipar;
- b) turizmus, beleértve a turisztikai célú tevékenységeket;
- c) számítógépes és kapcsolódó tevékenységek és szolgáltatások;
- d) mezőgazdasági, akvakultúra-, haltenyésztési, mezőgazdasági és erdészeti tevékenységek;
- e) kutatási és fejlesztési, valamint technológiaintenzív tevékenységek;
- f) információs technológiák, audiovizuális és multimédiás termékek gyártása;
- g) védelem, környezetvédelem, energia és távközlés;
- h) a megosztott szolgáltató központok tevékenységei.

[...]

22. cikk

Személyi hatály és fogalommeghatározások

1- Az RFAI a társasági adó fizetésére kötelezett adóalanyokra vonatkozik, akik a 2. cikk (2) bekezdésében kifejezetten meghatározott ágazatokba tartozó tevékenységet folytatnak, figyelembe véve az említett cikk (3) bekezdésében említett miniszteri rendeletben meghatározott tevékenységi kódokat, az iránymutatás és az általános csoportmentességi rendelet hatálya alól kizárt tevékenységek kivételével.

[...]”

A 2014. december 30-i 282/2014. sz. miniszteri rendelet, amely meghatározza a különböző tevékenységekhez tartozó gazdasági tevékenységi kódokat (CAE): 1. és 2. cikk.

„1. cikk

Közösségi keretrendszer

Az *Európai Unió Hivatalos Lapjának* 2013. július [23-i], C 209. számában közzétett, a regionális állami támogatásokról (2014–2020) szóló iránymutatásnak és az *Európai Unió Hivatalos Lapjának* 2014. június 26-i [L] 187. számában közzétett, 2014. június [17-i] 651/2014/EU rendeletnek (általános csoportmentességi rendelet) megfelelően nem részesülhetnek adókedvezményben azok a beruházási projektek, amelyek az acél-, szén-, halászati és akvakultúra-ágazatban, az elsődleges mezőgazdasági termelés ágazatában, az Európai Unió működéséről szóló szerződés I. mellékletében felsorolt mezőgazdasági termékek feldolgozását és forgalmazását végző ágazatban, az erdőgazdálkodási, hajógyártási, műszál ágazatban, a közlekedési és kapcsolódó infrastrukturális ágazatban, valamint a termelési, kiskereskedelmi és az energiainfrastruktúra-ágazatban folytatott gazdasági tevékenységekre irányulnak.

2. cikk

Ágazati hatály

Az előző cikkben előírt korlátozások sérelme nélkül a 2014. október 31-i 162/2014. sz. törvényerejű rendelet 2. cikkének (2) bekezdésben felsorolt gazdasági tevékenységek a 2007. november 14-i 381/2007. sz. törvényerejű rendelettel jóváhagyott, a gazdasági tevékenységek portugál osztályozása 3. felülvizsgált változata (CAE-Rev.3) következő kódjainak felelnek meg:

- a) bányászat és kőfejtés – 05–09. ágazat
- b) feldolgozó ágazatok – 10–33. ágazat;
- c) szálláshely-szolgáltatás – 55. ágazat;
- d) vendéglátás és hasonló tevékenységek – 56. ágazat;
- e) kiadói tevékenység – 58. ágazat;
- f) film-, videó- és televízióműsor-gyártás – 591. csoport;
- g) tanácsadás, számítógépes programozás és kapcsolódó tevékenységek – 62. ágazat;
- h) adatfeldolgozási tevékenységek, tárhely szolgáltató és kapcsolódó tevékenységek, valamint világháló-portál szolgáltatás – 631. csoport;

- i) tudományos kutatási és fejlesztési tevékenység – 72. ágazat;
- j) idegenforgalmi tevékenységek – 77210., 90040., 91041., 91042., 93110., 93210., 93292., 93293. és 96040. alkategória;
- k) vállalkozásoknak nyújtott adminisztratív és támogató szolgáltatási tevékenységek – 82110. és 82910. osztály;

A tényállás és az alapeljárás rövid ismertetése

- 1 A CAXAMAR elsősorban sózással, szárítással és egyéb halászati termékek és akvakultúra-termékek feldolgozásával (10204 CAE-Rev3 kód), valamint másodsorban a halászati és akvakultúra-termékek fagyasztásával (10202 CAE-Rev3 kód), illetve más élelmiszerek nagykereskedelmével (46382 CAE-Rev3 kód) foglalkozó részvénytársaság, amely az általános társaságiadó-szabályozás és az általános havi héaszabályozás hatálya alá tartozik.
- 2 E társaságot a Dirección de Finanzas de Santarém (santarémi pénzügyi igazgatóság, Portugália) adóellenőrzés alá vonta, amely során az RFAI által megállapított adókedvezmények alkalmazását vizsgálták. Ennek alapján a felügyelőségek számos korrekciót hajtottak végre, amelyek során az RFAI kedvezményeihez kapcsolódóan nem alkalmazták a 2016. és 2018. adóévek tekintetében a társaságiadóalap-csökkentést, mivel a társaság által végzett tevékenység nem tartozik az említett rendszer hatálya alá. E hatályt a Código Fiscal do Investimento (a beruházással összefüggő adókról szóló törvény; a továbbiakban: CFI) 2. cikkének (2) és (3) bekezdése, 22. cikkének (1) és (2) bekezdése, valamint a 2015. december 30-i 282/2014. sz. miniszeri rendelet határozza meg. E tevékenység nem tartozik az EUM-Szerződés I. mellékletével összefüggésben értelmezett [iránymutatás] és az általános csoportmentességi rendelet ágazati hatálya alá sem.
- 3 A szóban forgó költségek a CAE 10204-R3 szerinti „HALÁSZATI ÉS AKVAKULTÚRA-TERMÉKEK SÓZÁSI, SZÁRÍTÁSI ÉS EGYÉB FELDOLGOZÁSI TEVÉKENYSÉGEIBE” tartozó, a 2016. és 2018. évi „RFAI” adókedvezményhez kapcsolódó beruházásokból adódnak.
- 4 Az AT megállapította, hogy a szóban forgó beruházási projekt egy meglévő üzem kapacitásának növelésére irányul, amelyet a „tőkehal sózására, sótalanítására és fagyasztására” vonatkozó eljárások javítása és kiterjesztése érdekében hajtottak végre. Úgy ítélte meg, hogy a CAXAMAR feldolgozási tevékenységéből származó, a CAE 10204 és a Szerződés I. mellékletében említett brüsszeli nomenklátúra árucsoportjai alá tartozó termékek – a „sózott tőkehal”, „fagyasztott tőkehal”, „sótalanított tőkehal” – a „mezőgazdasági termékek feldolgozása” fogalmába tartoznak, mivel a végtermék továbbra is a Szerződés I. mellékletében felsorolt mezőgazdasági termék.

- 5 A CAXAMAR-nak sem 2016-ban, sem pedig 2018-ban nem állt fenn tartozása a TA vagy a társadalombiztosítás felé. A 2016. adóév tekintetében megállapított 82 547,33 euró összegű adót 2021. február 13-án, a 2018. adóév tekintetében megállapított 43 755,29 euró összegű adót szintén 2021. február 13-án fizette be.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 6 A CAXAMAR azt állítja, hogy az AT tévesen értékelte a tényállást és tévesen értelmezte a jogszabályokat. Úgy véli, hogy tevékenysége az általános csoportmentességi rendelet és az iránymutatás ágazati hatálya alá tartozik, következésképpen a CFI alkalmazható, és ezért részesülhet a RFAI nyújtotta kedvezményben: ez egy tőkehal-feldolgozó iparág, amely nem mezőgazdasági termék feldolgozására irányuló tevékenység.
- 7 Emellett nem állt fenn tartozása az AT vagy a társadalombiztosítás felé.
- 8 Az AT a maga részéről úgy véli, hogy a CAXAMAR jogosulatlanul vette igénybe az adókedvezményt (RFAI), mivel az általa végzett tevékenység nem felel meg az alkalmazási feltételeknek. Az AT ezért több, utólagos adómegállapításról szóló határozatot bocsátott ki. Véleménye szerint a CAXAMAR nem részesülhet az RFAI-ból, mert az általa végzett tevékenységek nem tartoznak az ágazati hatály alá. Ezen, a tőkehal sózott, fagyasztott és sótanított tőkehallá történő feldolgozásából álló tevékenységek a halászati termékek feldolgozásának és forgalmazásának ágazatába tartoznak, és ki vannak zárva az iránymutatás és az általános csoportmentességi rendelet hatálya alól, amely az RFAI hatálya alá tartozik. Míg a halászati és akvakultúra-termékek kifejezetten ki vannak zárva az iránymutatás és az általános csoportmentességi rendelet, valamint az RFAI hatálya alól, mind az iránymutatás, mind pedig a miniszteri rendelet kizárja az EUM-Szerződés I. mellékletében meghatározott „mezőgazdasági termékeket”, amely megnevezés az EUMSZ 38. cikk rendelkezései és a Szerződés I. mellékletében található lista értelmében a halászat termékeit, azaz a Kombinált Nomenklatúra 3. fejezetében szereplő halakat, puhatestűeket és rákféléket is magában foglalja. E fél arra hivatkozik, hogy bár e gazdasági tevékenységekre kiterjedne a hatály, a RFAI-ban megállapított és a 2016. és 2018. adóévben igénybe vett kedvezmény túllépte a regionális beruházási támogatások intenzitásának az Európai Bizottság által jóváhagyott felső határát (35%). Végül azt állítja, hogy nem nyert bizonyítást, hogy azon adóévek során, amelyekben a fent említett társaság e kedvezményt igénybe vette, a CFI rendelkezéseinek megfelelően nem volt tartozása a kincstár vagy a társadalombiztosítás felé.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid ismertetése

- 9 A kérdés lényegében arra irányul, hogy az AT megfelelően korrigálta-e a társasági adóalapot és a kamatokat, amikor megállapította, hogy a CAXAMAR által végzett tevékenység nem tartozik az RFAI hatálya alá, így a beruházás nem felelt meg az

említett adókedvezményekhez kapcsolódó jóváírások és kedvezmény igénybevételéhez szükséges feltételeknek.

- 10 Más szóval a releváns kérdés annak meghatározása, hogy a CAXAMAR által végzett, a tőkehal sózott, fagyasztott és sótanított tőkehallá történő feldolgozásából álló tevékenység a 2014. december 30-i 282/2014 miniszteri rendelet 2. cikkének b) pontja értelmében vett „feldolgozóiparági tevékenységnek” minősül-e – „b) feldolgozó ágazatok – 10–33. ágazat” –, mivel az alkalmazandó uniós jogszabályok, különösen az iránymutatás, az általános csoportmentességi rendelet és a hivatkozott egyéb rendeletek értelmében mezőgazdasági termék feldolgozására irányuló tevékenységnek minősül.
- 11 A jelen ügyben a 2016. és 2018. adóév tekintetében 72 775,36 euró, illetve 41 607,67 euró összegben alkalmaztak a RFAI ezen időszakokban végrehajtott beruházások utáni adókedvezményeihez kapcsolódó társasági adóalap-kedvezményt.
- 12 A kérdés pontosabban az, hogy a CAXAMAR által a 2016. és 2018. évben a tőkehal-feldolgozási tevékenység keretében végrehajtott beruházások az RFAI hatálya alá tartoznak-e vagy sem.
- 13 Az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályozás szempontjából az RFAI-t szabályozó és az abban hivatkozott CFI-t, valamint a 2014. december 30-i 282/2014. sz. miniszteri rendeletet az EUMSZ 107–109. cikkben, az általános csoportmentességi rendeletben és az iránymutatásban megállapított elvek és normák végrehajtásának és hatékony alkalmazásának eszközeiként kell értelmezni, és ebben az értelemben a miniszteri rendelet csak az uniós jogi rendelkezések végrehajtási jogi aktusaként értelmezendő. Az AT ezért úgy véli, hogy nem indokolt, hogy a miniszteri rendelet 1. cikkében foglalt szabály elsőbbséget élvezzen az általános csoportmentességi rendelet 1. cikke (3) bekezdésének c) pontjával szemben azért, hogy kizárja az RFAI-ban megállapított adókedvezmény nyújtását.
- 14 A CAAD (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírószági központ], Portugália) már megállapította, hogy szem előtt kell tartani azt, hogy a CFI 2. cikkében szereplő tevékenységek jegyzéke nem kimerítő jellegű, mivel pusztán a beruházási projektek által lefedett gazdasági tevékenységek példálózó felsorolására korlátozódik.
- 15 Márpedig, amint az említett cikkből is kiderül, a támogatható gazdasági tevékenységnek a 2014–2020 közötti időszakra vonatkozó iránymutatás és az RGIC ágazati hatálya alá kell tartoznia. Ezen túlmenően a projektek támogathatóságának további előfeltételét különösen a gazdasági tevékenységi kódok (CAE) előírása – amely rendeleti jellegű jogi aktusra a jogalkotó hivatkozik – képezi, amely előírásnak figyelembe kell vennie a 282/2014. sz. miniszteri rendelet 1. cikke szerinti korlátozásokat, az olyan beruházási projektek támogathatóságának kizártságát is ideértve, amelyek tárgya az elsődleges

mezőgazdasági termeléshez, valamint az EUM-Szerződés I. mellékletében felsorolt mezőgazdasági termékek feldolgozásához és forgalmazásához kapcsolódó gazdasági tevékenység.

MUNKADOKUMENTUM