

Sag C-23/22**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

10. januar 2022

Forelæggende ret:

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

Afgørelse af:

27. december 2021

Sagsøger:

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

Sagsøgt:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Hovedsagens genstand

Denne præjudicielle forelæggelse fremsættes i en tvist mellem, på den ene side, CAXAMAR – Comércio e Indústria de Bacalhau, S.A. (herefter »CAXAMAR«) og, på den anden side, Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- afgifts- og toldforvaltningen, herefter »forvaltningen«), hvorved førstnævnte har nedlagt påstand om annullation af ansættelsen af imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (selskabsskat), med tillæg af renter, der følger af de korrektioner, som forvaltningen har foretaget af beskatningsgrundlaget for regnskabsårene 2016 og 2018, på 126 302,62 EUR.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

CAXAMAR, et aktieselskab, der beskæftiger sig med saltning, tørring og anden forarbejdning af fiskerivarer, gennemførte i 2016 og 2018 investeringsprojekter inden for rammerne af forarbejdning af torsk og fik adgang til de skattefordele, der er fastsat i den skattemæssige investeringsstøtteordning (herefter

»investeringsstøtteordningen«). Forvaltningen er af den opfattelse, at disse fordele er opnået ulovligt, idet de hverken er omfattet af investeringsstøtteordningen eller af den generelle gruppefritagelsesforordning (herefter »gruppefritagelsesordningen«) – Kommissionens forordning (EU) nr. 651/2014 af 16. juni 2014 – jf. herunder særlig artikel 1 og artikel 2, nr. 11), og Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1379/2013 af 11. december 2013.

Præjudicielle spørgsmål

Tillader en korrekt fortolkning af retningslinjerne for statsstøtte med regionalt sigte for 2014-2020, sammenholdt med bestemmelserne i Kommissionens forordning (EU) nr. 651/2014 af 16. juni 2014, navnlig artikel 1 og artikel 2, nr. 11), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1379/2013 af 11. december 2013 og bilag I til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde at nå frem til den konklusion, at forarbejdningen af fiskeri- og akvakulturprodukterne i forbindelse med »saltet torsk«, »frosset torsk« og »udvandet torsk«, som henhørende under CAE-kode 10204rev3, i overensstemmelse med artikel 2, stk. 2, og artikel 22, stk. 1, i Código Fiscal do Investimento (skattelov for investeringer), vedtaget ved Decreto-Lei n.º 162/2014 (lovdekret nr. 162/2014) af 31. oktober 2014, og [med] artikel 1 og 2 i Portaria n.º 282/2014 (ministeriel bekendtgørelse nr. 282/2014) af 30. december 2014, ikke er en aktivitet til forarbejdning af landbrugsprodukter med henblik på den ydede skatte støtte?

Anførte EU-retlige forskrifter

Retningslinjer for statsstøtte med regionalt sigte for 2014-2020 (EØS-relevant tekst) (EUT 2013, C 209, s. 1).

Kommissionens forordning (EU) nr. 651/2014 af 17. juni 2014 om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107 og 108 (EUT 2014, L 187, s. 1): artikel 1 og 2, nr. 11).

Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1379/2013 af 11. december 2013 om den fælles markedsordning for fiskevarer og akvakulturprodukter, om ændring af Rådets forordning (EF) nr. 1184/2006 og (EF) nr. 1224/2009 og om ophævelse af Rådets forordning (EF) nr. 104/2000 (EUT 2013, L 354, s. 1).

Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2016, C 202): bilag I.

Anførte nationale forskrifter

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 (lovdekret nr. 162/2014 af 31.10.2014 om vedtagelse af en ny skattelov for investeringer og om ændring af

ordningerne om skattefordele for produktiv investering og deres respektive bestemmelser): artikel 2, stk. 2, og artikel 22, stk. 1.

»Artikel 2

Målsætning

[...]

2 – Formålet med de investeringsprojekter, der er omhandlet i det foregående stykke, skal navnlig henhøre under følgende økonomiske aktiviteter, forudsat at det sektorspecifikke anvendelsesområde for retningslinjerne for statsstøtte med regionalt sigte for 2014-2020, offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* nr. C 209 af 23. juli 2013 (herefter »retningslinjerne») og gruppefritagelsesordningen overholdes:

- a) udvindings- og forarbejdningsindustrien
- b) turisme, herunder aktiviteter af turistmæssig interesse
- c) IT- og tilknyttede aktiviteter og tjenester
- d) landbrugs-, akvakultur-, fisk-, landbrugs- og skovbrugsaktiviteter
- e) forskning og udvikling og teknologiintensive aktiviteter
- f) informationsteknologi og audiovisuel- og multimedieproduktion
- g) forsvar, miljø, energi og telekommunikation
- h) aktiviteter i fælles servicecentre.

[...]

Artikel 22

Anvendelsesområde og definitioner

1 – Investeringsstøtteordningen finder anvendelse på selskabsskattepligtige personer, som udøver en aktivitet, der er omfattet af de sektorer, som udtrykkeligt er omhandlet i artikel 2, stk. 2, under hensyntagen til de aktivitetskoder, der er defineret i den ministerielle bekendtgørelse, som er omhandlet i stk. 3 i samme artikel, med undtagelse af aktiviteter, der er udelukket fra retningslinjernes og gruppefritagelsesordningens sektorspecifikke anvendelsesområde.

[...]«

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

nr. 282/2014 af 30.12.2014 om fastlæggelse af koder for økonomiske aktiviteter (CAE) i forbindelse med flere aktiviteter): artikel 1 og 2.

»Artikel 1

Fællesskabets retsfor skrifter

I overensstemmelse med retningslinjerne for statsstøtte med regionalt sigte for 2014-2020, der er offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* nr. C 209 af [23.] juli 2013, og med forordning (EU) nr. 651/2014 af [17.] juni 2014, der er offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* nr. [L] 187 af 26. juni 2014 (generel gruppefritagelsesforordning) kan der ikke opnås skattefordele for investeringsprojekter vedrørende økonomiske aktiviteter i sektorerne for stål, kul, fiskeri og akvakultur, primær landbrugsproduktion, forarbejdning og markedsføring af de landbrugsprodukter, der er opført i bilag I til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, skovbrug, skibsbygning, syntetiske fibre, transport og dertil knyttet infrastruktur samt energiproduktion, -distribution og -infrastruktur.

Artikel 2

Sektorspecifikt anvendelsesområde

Med forbehold af de begrænsninger, der er fastsat i den foregående artikel, svarer de økonomiske aktiviteter, der er anført i artikel 2, stk. 2, i lovdekret nr. 162/2014 af 31. oktober 2014, til følgende koder i den portugisiske klassifikation af økonomiske aktiviteter, revision 3 (CAE-Rev.3), der er vedtaget ved lovdekret nr. 381/2007 af 14. november 2007:

- a) udvindingsindustrier – afsnit 05-09
- b) forarbejdningsindustrier – afsnit 10-33
- c) indkvartering – afsnit 55
- d) restaurationsvirksomhed og lignende – afsnit 56
- e) forlagsvirksomhed – afsnit 58
- f) produktion af film, video og tv-programmer – gruppe 591
- g) it-konsulentvirksomhed og -programmering og lignende – afsnit 62
- h) databehandling, lagring af data og tilknyttede aktiviteter og webportaler – gruppe 631
- i) videnskabelig forskning og udvikling – afsnit 72

j) turistvirksomhed – underkategori 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 og 96040

k) administrative tjenesteydelser og støttefunktioner til virksomheder – kategori 82110 og 82910.«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 CAXAMAR er et aktieselskab, hvis hovedaktivitet er saltning, tørring og anden forarbejdning af fiskerivarer og akvakulturprodukter (kodenr. 10204 CAE-Rev3) og sekundært frysning af fiskerivarer og akvakulturprodukter (kodenr. 10202 CAE-Rev3) samt engroshandel med andre fødevarer (kodenr. 46382 CAE-Rev3), og som er omfattet af den generelle selskabsskatteordning og den normale månedlige momsordning.
- 2 Selskabet var genstand for en skattekontrol foretaget af Dirección de Finanzas de Santarém (finansdirektoratet i Santarém), hvor anvendelsen af de skattefordele, der er fastsat i investeringsstøtteordningen, blev undersøgt. I den forbindelse foretog kontroltjenesterne en række korrektioner, som bestod i, at nedsættelserne af selskabsskattegrundlaget for regnskabsårene 2016 og 2018 i forbindelse med fordelene ved investeringsstøtteordningen ikke blev anvendt, da den aktivitet, som virksomheden udøver, ikke henhører under denne ordning. Dette anvendelsesområde er afgrænset af bestemmelserne i artikel 2, stk. 2 og 3, og artikel 22, stk. 1 og 2, i Código Fiscal do Investimento (skattelov for investeringer) og artikel 1 og 2 i ministeriel bekendtgørelse nr. 282/2014 af 30. december 2014. Denne virksomhed er heller ikke omfattet af det sektorbestemte anvendelsesområde for [retningslinjerne] og gruppefritagelsesordningen, sammenholdt med bilag I til EUF-traktaten.
- 3 De omhandlede omkostninger er forbundet med investeringer vedrørende skattefordelen »investeringsstøtteordning« for 2016 og 2018 i forhold til CAE 10204-R3 svarende til »SALTNING, TØRRING OG ANDEN FORARBEJDNING AF PRODUKTER FRA FISKERI OG AKVAKULTUR«.
- 4 Forvaltningen konkluderede, at det pågældende investeringsprojekt har til formål at øge kapaciteten i en eksisterende virksomhed, og at det blev gennemført med henblik på at forbedre og udvide processerne for »saltning, udvanding og frysning af torsk«. Forvaltningen fandt, at produkter fra CAXAMAR's forarbejdning henhørende under CAE 10204: »saltet torsk«, »frosset torsk«, »udvandet torsk« og i de kapitler i Bruxelles-nomenklaturen, der er omhandlet i traktatens bilag I, er omfattet af begrebet »forarbejdning af landbrugsprodukter«, da slutproduktet forbliver en landbrugsvarer, der er opført i traktatens bilag I.
- 5 CAXAMAR havde hverken gæld til forvaltningen eller til den sociale sikring i 2016 eller 2018. Den 13. februar 2021 betalte selskabet den skat, der var ansat for regnskabsåret 2016 på 82 547,33 EUR, og ligeledes den 13. februar 2021 betalte selskabet den skat, der var ansat for regnskabsåret 2018 på 43 755,29 EUR.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 6 CAXAMAR har gjort gældende, at forvaltningen begik fejl ved vurderingen af de faktiske omstændigheder og fortolkningen af loven. Selskabet finder, at dets aktivitet falder ind under sektorområdet for gruppefritagelsesordningen og retningslinjerne, således at det er omfattet af skattelov for investeringer, og at det derfor er berettiget til at være omfattet af investeringsstøtteordningen: det er en torskeforarbejdningsindustri, som ikke er en forarbejdning af landbrugsprodukter.
- 7 Desuden har selskabet ingen gæld hverken til forvaltningen eller til den sociale sikring.
- 8 Forvaltningen er af den opfattelse, at CAXAMAR uberettiget har haft fordel af denne skattefordel (investeringsstøtteordningen), eftersom den virksomhed, som selskabet udøver, ikke opfylder betingelserne for, at skattefordelen finder anvendelse. Forvaltningen foretog derfor en række supplerende ansættelser. Ifølge forvaltningen kan CAXAMAR ikke være omfattet af investeringsstøtteordningen, idet den virksomhed, som selskabet udøver, ikke er omfattet af dens sektorspecifikke anvendelsesområde. Disse aktiviteter, der består i forarbejdning af torsk til saltet, frosset og udvandet torsk, henhører under sektoren for forarbejdning og markedsføring af fiskerivarer og er udelukket fra anvendelsesområdet for retningslinjerne og gruppefritagelsesordningen, som investeringsstøtteordningen skal være i overensstemmelse med. Mens fiskeri- og akvakulturprodukter udtrykkeligt er udelukket fra anvendelsesområdet for retningslinjerne og gruppefritagelsesordningen, udelukker både retningslinjerne og den ministerielle bekendtgørelse også de »landbrugsprodukter«, der er omhandlet i bilag I til EUF-traktaten, en betegnelse, som i overensstemmelse med artikel 38 TEUF og opregningen i bilag I til traktaten også omfatter fisk, dvs. fisk, bløddyr og krebsdyr i kapitel 3 i den kombinerede nomenklatur. Forvaltningen har gjort gældende, at selv hvis disse økonomiske aktiviteter ikke var udelukket, ville den fordel, der var fastsat i investeringsstøtteordningen, i regnskabsårene 2016 og 2018 have overskredet det af Europa-Kommissionen godkendte støtteloft (35%) for statsstøtte med regionalt sigte. Endelig er det ikke godtgjort, at selskabet i de regnskabsår, hvor det nød godt af ovennævnte fordel, hverken havde nogen skattegæld eller gæld til den sociale sikring i overensstemmelse med bestemmelserne i skattelov for investeringer.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 9 Det spørgsmål, der rejser sig, er i det væsentlige at afgøre, om forvaltningen korrekt har foretaget korrektionerne af selskabsskattegrundlaget og fastsat de tilsvarende renter ved at vurdere, at den aktivitet, som CAXAMAR udførte, ikke henhørte under anvendelsesområdet for investeringsstøtteordningen, således at investeringen ikke opfyldte betingelserne for at få adgang til de kreditter og fradrag, der er knyttet til denne skattefordel.

- 10 Det relevante spørgsmål er med andre ord, om den aktivitet, som CAXAMAR udfører, og som består i forarbejdning af torsk til saltet, frosset og udvandet torsk, kan betragtes som en »aktivitet i forarbejdningsindustrien«, jf. artikel 2, litra b), i ministeriel bekendtgørelse nr. 282/2014 af 30. december 2014: »b) Forarbejdningsindustrien – afsnit 10-33)«, idet den udgør en aktivitet, der indebærer forarbejdning af et landbrugsprodukt i henhold til gældende EU-lovgivning, navnlig retningslinjerne, gruppefritagelsesordningen og de øvrige regler, som der henvises til.
- 11 I det foreliggende tilfælde blev der foretaget nedsættelser i selskabsbeskatningsgrundlaget for regnskabsårene 2016 og 2018 med et beløb på henholdsvis 72 775,36 EUR og 41 607,67 EUR som følge af de skattemæssige fordele i investeringsstøtteordningen for de investeringer, der blev foretaget i disse perioder.
- 12 Mere specifikt er spørgsmålet, om de investeringsprojekter, som CAXAMAR gennemførte i 2016 og 2018 inden for forarbejdning af torsk, henhører under investeringsstøtteordningens anvendelsesområde eller ej.
- 13 Med hensyn til EU's statsstøtteregler skal skattelov for investeringer, den der indeholdte investeringsstøtteordning og ministeriel bekendtgørelse nr. 282/2014 af 30. december 2014 forstås som instrumenter til gennemførelse og effektiv anvendelse af principperne og reglerne i artikel 107-109 TEUF, i gruppefritagelsesordningen og i retningslinjerne, og i denne henseende kan den ministerielle bekendtgørelse kun forstås som en retsakt til gennemførelse af EU-rettens bestemmelser. Forvaltningen mener derfor ikke, at der er noget grundlag for, at reglen i artikel 1 i den ministerielle bekendtgørelse skulle have forrang for artikel 1, stk. 3, litra c), i gruppefritagelsesordningen med henblik på at udelukke indrømmelse af den skattefordel, der er fastsat i investeringsstøtteordningen.
- 14 CAAD (voldgiftsret i skatteretlige sager) har allerede udtalt, at man skal være opmærksom på, at listen over aktiviteter i skattelov for investeringers artikel 2 ikke er udtømmende, da den blot som eksempel opregner de samlede økonomiske aktiviteter, der er omfattet af investeringsprojekter.
- 15 Som det også fremgår af denne artikel, skal den støtteberettigede økonomiske aktivitet imidlertid henhøre under det sektorspecifikke anvendelsesområde for retningslinjerne for statsstøtte med regionalt sigte for 2014-2020 og gruppefritagelsesordningen. Projekters støtteberettigelse er desuden navnlig underlagt specifikationen af koden for økonomisk aktivitet (CAE) – som lovgiver fastsætter i en regelfastsættende retsakt – idet denne specifikation skal tage hensyn til de restriktioner, der er fastsat i artikel 1 i ministeriel bekendtgørelse nr. 282/2014, herunder at investeringsprojekter, der vedrører økonomisk aktivitet i forbindelse med primærproduktion og forarbejdning og markedsføring af de landbrugsprodukter, der er opregnet i bilag I til EUF-traktaten, ikke er støtteberettigede.