

Sprawa C-23/22**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

10 stycznia 2022 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego – CAAD), Portugalia]

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

27 grudnia 2021 r.

Strona skarżąca:

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

Strona przeciwna:

Autoridade Tributária e Aduaneira (organ ds. podatkowych i celnych)

Przedmiot postępowania głównego

Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w ramach sporu między, z jednej strony, CAXAMAR – Comércio e Indústria de Bacalhau, S.A. (zwaną dalej „CAXAMAR”) a, z drugiej strony, organem ds. podatkowych i celnych (zwanym dalej „AT”), w którym to sporze CAXAMAR wnosi o stwierdzenie nieważności decyzji określającej wysokość zobowiązań podatkowych z tytułu imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (podatku dochodowego od osób prawnych, zwanego dalej „IRC”), a także związanych z nimi odsetek, wynikających z korekt dokonanych przez AT w podstawie opodatkowania za lata podatkowe 2016 i 2018 na kwotę 126 302,62 EUR.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

CAXAMAR, spółka akcyjna prowadząca działalność w zakresie solenia i suszenia oraz inną działalność związaną z przetwórstwem produktów rybołówstwa, zrealizowała w latach 2016 i 2018 projekty inwestycyjne w ramach działalności związanej z przetwórstwem dorsza, uzyskując korzyści podatkowe przewidziane w systemie podatkowym wsparcia inwestycji (zwanym dalej „systemem podatkowym wsparcia inwestycji”). AT uważa, że korzyści te uzyskano niezgodnie z prawem, ponieważ nie są one objęte ani systemem podatkowym wsparcia inwestycji, ani ogólnym rozporządzeniem w sprawie wyłączeń grupowych (zwanym dalej „ogólnym rozporządzeniem w sprawie wyłączeń grupowych”) – rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 16 czerwca 2014 r.; zob. w szczególności art. 1 i art. 2 pkt 11 oraz rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1379/2013 z dnia 11 grudnia 2013 r.

Pytanie prejudycjalne

Czy prawidłowa wykładnia wytycznych w sprawie pomocy regionalnej na lata 2014–2020 w związku z przepisami rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 16 czerwca 2014 r., w szczególności jego art. 1 i art. 2 pkt 11; przepisami rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1379/2013 z dnia 11 grudnia 2013 r. oraz postanowieniami załącznika I do Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej pozwala stwierdzić, że zgodnie z art. 2 ust. 2 i art. 22 ust. 1 Código Fiscal do Investimento (kodeksu podatkowego dotyczącego inwestycji), przyjętego w drodze Decreto-Lei n.º 162/2014 (dekretu z mocą ustawy nr 162/2014) z dnia 31 października 2014 r., oraz [zgodnie z] art. 1 i 2 Portaria n.º 282/2014 (zarządzenia ministerialnego nr 282/2014) z dnia 30 grudnia 2014 r. działalność polegająca na przetwórstwie produktów rybołówstwa i akwakultury dotycząca „dorsza solonego”, „dorsza mrożonego” i „dorsza odsolonego”, objęta kodem działalności gospodarczej CAE 10204Rev3, nie jest działalnością polegającą na przetwórstwie produktów rolnych dla celów przewidzianej pomocy podatkowej?

Przywołane przepisy prawa Unii

Wytyczne w sprawie pomocy regionalnej na lata 2014–2020 (Tekst mający znaczenie dla EOG) (Dz.U. 2013, C 209, s. 1).

Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.U. 2014, L 187, s. 1): art. 1 i art. 2 pkt 11.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1379/2013 z dnia 11 grudnia 2013 r. w sprawie wspólnej organizacji rynków produktów rybołówstwa i akwakultury, zmieniające rozporządzenia Rady (WE) nr 1184/2006 i (WE) nr 1224/2009 oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 104/2000 (Dz.U. 2013, L 354, s. 1).

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2016, C 202): załącznik I.

Przywołane przepisy prawa krajowego

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 (dekret z mocą ustawy nr 162/2014 z dnia 31 października 2014 r. w sprawie przyjęcia nowego kodeksu podatkowego dotyczącego inwestycji oraz zmiany systemów korzyści podatkowych dla inwestycji produkcyjnych i związanych z nimi przepisów): art. 2 ust. 2 i art. 22 ust. 1.

„Artykuł 2

Zakres przedmiotowy

[...]

2 – Przedmiot projektów inwestycyjnych, o których mowa w poprzednim punkcie, musi być w szczególności objęty zakresem następujących rodzajów działalności gospodarczej, pod warunkiem przestrzegania sektorowego zakresu stosowania wytycznych w sprawie pomocy regionalnej na lata 2014–2020, opublikowanych w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* nr C 209 z dnia 23 lipca 2013 r. (zwanych dalej „wytycznymi w sprawie pomocy regionalnej”) i ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń grupowych:

- a) przemysł wydobywczy i przemysł przetwórczy;
- b) turystyka, w tym działalność o charakterze turystycznym;
- c) działalność i usługi informatyczne i pokrewne;
- d) działalność rolnicza, akwakultura, hodowla ryb, działalność hodowlana i gospodarka leśna;
- e) działalność w zakresie badań i rozwoju oraz działalność o wysokim poziomie technologii;
- f) technologie informacyjne oraz produkcja audiowizualna i multimedialna;
- g) obronność, środowisko, energia i telekomunikacja;
- h) działalność centrów usług wspólnych.

[...]

Artykuł 22

Zakres zastosowania i definicje

1 – System podatkowy wsparcia inwestycji ma zastosowanie do podatników IRC prowadzących działalność w sektorach wyraźnie wymienionych w art. 2 ust. 2, z uwzględnieniem kodów działalności określonych w zarządzeniu ministerialnym, o którym mowa w ust. 3 tego artykułu, z wyjątkiem rodzajów działalności wyłączonych z sektorowego zakresu stosowania wytycznych w sprawie pomocy regionalnej i ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń grupowych.

[...]”

Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que define os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes a várias atividades [zarządzenie ministerialne nr 282/2014 z dnia 30 grudnia 2014 r. w sprawie określenia kodów działalności gospodarczej dotyczących różnych rodzajów działalności]: art. 1 i 2.

„Artykuł 1

Ramy wspólnotowe

Zgodnie z wytycznymi w sprawie pomocy regionalnej na lata 2014–2020, opublikowanymi w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* nr C 209 z dnia [23] lipca 2013 r., oraz rozporządzeniem (UE) nr 651/2014 z dnia [17] czerwca 2014 r., opublikowanym w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* nr [L] 187 z dnia 26 czerwca 2014 r. (ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń grupowych), korzyści podatkowych nie mogą uzyskiwać projekty inwestycyjne dotyczące działalności gospodarczej w sektorach: hutnictwa, węgla, rybołówstwa i akwakultury, produkcji podstawowej produktów rolnych, przetwórstwa i wprowadzania do obrotu produktów rolnych wymienionych w załączniku I do Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, gospodarki leśnej, przemysłu stocznioowego, włókien syntetycznych, transportu i związanej z nim infrastruktury oraz produkcji, dystrybucji i infrastruktury energetycznej.

Artykuł 2

Sektorowy zakres zastosowania

Z zastrzeżeniem ograniczeń przewidzianych w poprzednim artykule rodzaje działalności gospodarczej wymienione w art. 2 ust. 2 dekretu z mocą ustawy nr 162/2014 z dnia 31 października 2014 r. odpowiadają następującym kodom portugalskiej klasyfikacji działalności gospodarczej, wersja 3 (CAE-Rev.3), przyjętej dekretem z mocą ustawy nr 381/2007 z dnia 14 listopada 2007 r.:

- a) przemysł wydobywczy – działy od 05 do 09;
- b) przemysł przetwórczy – działy od 10 do 33;
- c) działalność związana z zakwaterowaniem – dział 55;

- d) działalność związana z wyżywieniem i działalność podobna – dział 56;
- e) działalność wydawnicza – dział 58;
- f) działalność związana z produkcją filmów, nagrań wideo i programów telewizyjnych – grupa 591;
- g) działalność związana z doradztwem i programowaniem komputerowym oraz działalność powiązana – dział 62;
- h) działalność związana z przetwarzaniem danych, hosting i działalność powiązana oraz działalność portali internetowych – grupa 631;
- i) działalność w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych – dział 72;
- j) działalność o charakterze turystycznym – podklasy 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 i 96040;
- k) działalność w zakresie usług administracyjnych i usług wsparcia świadczonych na rzecz przedsiębiorstw – klasy 82110 i 82910”.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 CAXAMAR jest spółką akcyjną prowadzącą działalność podstawową w zakresie solenia i suszenia oraz inne rodzaje działalności związane z przetwórstwem produktów rybołówstwa i akwakultury (kod 10204 CAE-Rev3), a także prowadzącą działalność pomocniczą w zakresie zamrażania produktów rybołówstwa i akwakultury (kod 10202 CAE-Rev3) oraz handlu hurtowego innymi produktami spożywczymi (kod 46382 CAE-Rev3). Podlega ona ogólnemu systemowi IRC oraz normalnemu miesięcznemu systemowi VAT.
- 2 Spółka ta była przedmiotem kontroli podatkowej przeprowadzonej przez dyrekcję ds. finansów w Santarém, w ramach której badano stosowanie korzyści podatkowych ustanowionych w systemie podatkowym wsparcia inwestycji. W powyższym kontekście służby kontrolne dokonały szeregu korekt polegających na niezastosowaniu obniżek podstawy opodatkowania IRC za lata podatkowe 2016 i 2018, dotyczących korzyści wynikających z systemu podatkowego wsparcia inwestycji, gdyż działalność prowadzona przez spółkę nie była objęta zakresem stosowania tego systemu. Ten zakres stosowania jest określony przepisami art. 2 ust. 2 i 3 oraz art. 22 ust. 1 i 2 Código Fiscal do Investimento (kodeksu podatkowego dotyczącego inwestycji, zwanego dalej „CFI”), a także art. 1 i 2 zarządzenia ministerialnego nr 282/2014 z dnia 30 grudnia 2014 r. Działalność ta nie jest również objęta sektorowym zakresem stosowania [wytycznych w sprawie pomocy regionalnej] i ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń grupowych w odniesieniu do załącznika I do traktatu FUE.

- 3 Rozpatrywane koszty są nieodłącznie związane z inwestycjami dotyczącymi korzyści podatkowej wynikającej z „systemu podatkowego wsparcia inwestycji” za lata 2016 i 2018 w odniesieniu do kodu działalności gospodarczej 10204-R3, odpowiadającego „SOLENIU, SUSZENIU I INNYM RODZAJOM DZIAŁALNOŚCI ZWIĄZANYM Z PRZETWÓRSTWEM PRODUKTÓW. RYBOŁÓWSTWA I AKWAKULTURY”.
- 4 AT stwierdził, że rozpatrywany projekt inwestycyjny ma na celu zwiększenie zdolności produkcyjnej istniejącego już zakładu oraz że został on zrealizowany w celu ulepszenia i rozszerzenia procesów „solenia, odsalania i zamrażania dorsza”. Uznał on, że produkty powstałe w wyniku działalności przetwórczej CAXAMAR, objętej kodem działalności gospodarczej 10204: „dorsz solony”, „dorsz mrożony”, „dorsz odsolony” oraz działami nomenklatury brukselskiej, o których mowa w załączniku I do traktatu, wchodzą w zakres pojęcia „przetwórstwa produktów rolnych”, zważywszy, że produkt końcowy pozostaje produktem rolnym wymienionym w załączniku I do traktatu.
- 5 CAXAMAR nie miała długów ani wobec AT, ani z tytułu zabezpieczenia społecznego w 2016 r. i w 2018 r. Zapłaciła ona podatek naliczony za rok podatkowy 2016 w wysokości 82 547,33 EUR w dniu 13 lutego 2021 r. oraz podatek naliczony za rok podatkowy 2018 w wysokości 43 755,29 EUR w dniu 13 lutego 2021 r.

Główne argumenty stron w postępowaniu głównym

- 6 CAXAMAR podnosi, że AT popełnił błąd w ocenie okoliczności faktycznych i wykładni prawa. Uważa ona, że jej działalność jest objęta sektorowym zakresem stosowania ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń grupowych i wytycznych w sprawie pomocy regionalnej, w związku z czym stosuje się do niej CFI, oraz że w konsekwencji może ona zostać objęta systemem podatkowym wsparcia inwestycji: chodzi o przemysł przetwórczy dorsza, który nie jest działalnością polegającą na przetwórstwie produktu rolnego.
- 7 Ponadto nie ma ona żadnych długów ani wobec AT, ani z tytułu zabezpieczenia społecznego.
- 8 Z kolei AT uważa, że CAXAMAR uzyskała tę korzyść podatkową (system podatkowy wsparcia inwestycji) nienależnie, ponieważ prowadzona przez nią działalność nie spełnia przesłanek zastosowania owej korzyści podatkowej. W konsekwencji AT wydał szereg dodatkowych decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jego zdaniem CAXAMAR nie może zostać objęta systemem podatkowym wsparcia inwestycji, ponieważ prowadzona przez nią działalność nie wchodzi w sektorowy zakres zastosowania wspomnianego systemu. Działalność ta, która polega na przetwarzaniu dorsza na dorsza solonego, mrożonego i odsolonego, wchodzi w zakres sektora przetwórstwa i wprowadzania do obrotu produktów rybołówstwa oraz jest wyłączona z zakresu stosowania wytycznych w sprawie pomocy regionalnej

i ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń grupowych, którym podlega system podatkowy wsparcia inwestycji. Produkty rybołówstwa i akwakultury są wyraźnie wyłączone z zakresu stosowania wytycznych w sprawie pomocy regionalnej i ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń grupowych oraz systemu podatkowego wsparcia inwestycji, a jednocześnie zarówno wytyczne w sprawie pomocy regionalnej, jak i zarządzenie ministerialne wyłączają również „produkty rolne” przewidziane w załączniku I do traktatu FUE. Termin ten zgodnie z art. 38 TFUE i listą zawartą w załączniku I do traktatu obejmuje także produkty rybołówstwa, to znaczy ryby, skorupiaki, mięczaki i inne bezkręgowce wodne wymienione w dziale 3 nomenklatury scalonej. Strona ta twierdzi, że nawet gdyby wspomniane rodzaje działalności gospodarczej nie były wyłączone, korzyść przewidziana w systemie podatkowym wsparcia inwestycji, którą uzyskano w latach podatkowych 2016 i 2018, przekroczyła pułap intensywności (35%) regionalnej pomocy państwa zatwierdzony przez Komisję Europejską. Wreszcie, AT utrzymuje, że nie wykazano, iż w latach podatkowych, w których rzeczona spółka uzyskiwała wspomnianą korzyść, nie miała ona żadnych długów ani wobec skarbu państwa, ani tytułem zabezpieczenia społecznego zgodnie z przepisami CFI.

Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 9 Pytanie, które się pojawia, dotyczy w istocie ustalenia, czy AT prawidłowo dokonał korekt podstawy opodatkowania IRC i związanych z IRC odsetek, uznając, że działalność prowadzona przez CAXAMAR nie jest objęta zakresem zastosowania systemu podatkowego wsparcia inwestycji, w związku z czym inwestycja nie spełniała wymogów umożliwiających skorzystanie z ulg i odliczeń związanych ze wspomnianą korzyścią podatkową.
- 10 Innymi słowy, istotne pytanie polega na tym, czy działalność prowadzona przez CAXAMAR, polegająca na przetwarzaniu dorsza na dorsza solonego, mrożonego i odsolonego, może być uznana za „działalność przemysłu przetwórczego” objętą zakresem art. 2 lit. b) zarządzenia ministerialnego 282/2014 z dnia 30 grudnia 2014 r.: „b) Przemysł przetwórczy – dział od 10 do 33)”, gdyż jest to działalność w zakresie przetwórstwa produktu rolnego zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa Unii, w szczególności zgodnie z wytycznymi w sprawie pomocy regionalnej, ogólnym rozporządzeniem w sprawie wyłączeń grupowych i innymi przepisami, do których one odsyłają.
- 11 W niniejszej sprawie dokonano obniżek podstawy opodatkowania IRC za lata podatkowe 2016 i 2018 w wysokości, odpowiednio, 72 775,36 EUR i 41 607,67 EUR, dotyczących korzyści podatkowych wynikających z systemu podatkowego wsparcia inwestycji w odniesieniu do inwestycji dokonanych w wymienionych okresach.
- 12 Dokładniej rzecz ujmując, chodzi o to, czy projekty inwestycyjne zrealizowane przez CAXAMAR w latach 2016 i 2018 w ramach działalności związanej

z przetwórstwem dorsza są, czy też nie są objęte zakresem zastosowania systemu podatkowego wsparcia inwestycji.

- 13 Co się tyczy przepisów prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa, CFI, zawarte w CFI uregulowanie dotyczące systemu podatkowego wsparcia inwestycji oraz zarządzenie ministerialne nr 282/2014 z dnia 30 grudnia 2014 r. należy rozumieć jako instrumenty służące wykonaniu i skutecznemu zastosowaniu zasad i przepisów zawartych w art. 107–109 TFUE, ogólnym rozporządzeniu w sprawie wyłączeń grupowych oraz w wytycznych w sprawie pomocy regionalnej i w tym znaczeniu zarządzenie ministerialne może być rozumiane jedynie jako akt wykonawczy do przepisów prawa Unii. W związku z tym AT uważa, że nie ma żadnego powodu, aby przepis przewidziany w art. 1 zarządzenia ministerialnego miał pierwszeństwo przed art. 1 ust. 3 lit. c) ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń grupowych, aby wykluczyć przyznanie korzyści podatkowej ustanowionej w systemie podatkowym wsparcia inwestycji.
- 14 CAAD stwierdził już, że należy pamiętać, iż wykaz rodzajów działalności określony w art. 2 CFI nie jest wyczerpujący, ponieważ wymienia on jedynie przykładowo zespół rodzajów działalności gospodarczej objętych projektami inwestycyjnymi.
- 15 Jednakże, jak wynika również z tego artykułu, kwalifikowalna działalność gospodarcza musi być objęta sektorowym zakresem zastosowania wytycznych w sprawie pomocy regionalnej na lata 2014–2020 i ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń grupowych. Ponadto kwalifikowalność projektów jest również uzależniona w szczególności od określenia kodów działalności gospodarczej, co ustawodawca uczynił w akcie wykonawczym –, przy czym określenie to powinno uwzględniać ograniczenia przewidziane w art. 1 zarządzenia ministerialnego nr 282/2014, obejmujące brak kwalifikowalności projektów inwestycyjnych dotyczących działalności gospodarczej związanej z podstawową produkcją rolną oraz przetwórstwem i wprowadzaniem do obrotu produktów rolnych wymienionych w załączniku I do traktatu FUE.