

Vec C-23/22

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

10. január 2022

Vnútroštátny súd:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa
– CAAD)

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

27. december 2021

Žalobkyňa:

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

Žalovaný:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Predmet konania vo veci samej

Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci sporu medzi CAXAMAR – Comércio e Indústria de Bacalhau, S.A. (ďalej len „CAXAMAR“) na jednej strane a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný úrad, Portugalsko) (ďalej len „AT“) na strane druhej, v ktorom sa CAXAMAR domáha zrušenia výmerov imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (daň z príjmov právnických osôb; ďalej len „IRC“) ako aj príslušných úrokov, ktoré vyplývajú z opráv základu dane, ktoré vykonal AT za roky 2016 a 2018 vo výške 126 302,62 eura.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

CAXAMAR, akciová spoločnosť zaoberajúca sa solením, sušením a inými činnosťami spracovania produktov rybolovu, realizovala v rokoch 2016 a 2018 investičné projekty v rámci činnosti spracovania tresky, pričom využila daňové výhody stanovené v daňovom režime na podporu investícií (ďalej len „RFAI“). AT sa domnieva, že takéto výhody boli využívané nezákonne, keďže sa na ne nevzťahuje RFAI ani všeobecné nariadenie o skupinových výnimkách (ďalej len „RGEC“) – nariadenie Komisie (EÚ) č. 651/2014 zo 16. júna 2014 –; pozri najmä článok 1 a článok 2 bod 11 a nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1379/2013 z 11. decembra 2013.

Prejudiciálna otázka

Umožňuje správny výklad Usmernení o regionálnej štátnej pomoci na roky 2014 – 2020 v spojení s nariadením Komisie (EÚ) č. 651/2014 zo 16. júna 2014, najmä jeho článkom 1 a článkom 2 bodom 11, nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1379/2013 z 11. decembra 2013, a prílohou I Zmluvy o fungovaní Európskej únie, dospieť k záveru, že v súlade s článkom 2 ods. 2 a článkom 22 ods. 1 Código Fiscal do Investimento (zákon o zdaňovaní investícií), schváleného Decreto-Lei n.º 162/2014 (zákonný dekrét č. 162/2014) z 31. októbra 2014, a článkami 1 a 2 Portaria n.º 282/2014 (vyhláška ministerstva č. 282/2014) z 30. decembra 2014, činnosť spracovania produktov rybolovu a akvakultúry týkajúca sa „solenej tresky“, „mrazenej tresky“ a „odsolenej tresky“, patriaca pod CAE kód 10204Rev3, nie je činnosťou spracovania poľnohospodárskych produktov na účely stanovenej daňovej pomoci?

Uvedené predpisy práva Únie

Usmernenia o regionálnej štátnej pomoci na roky 2014 – 2020 (Text s významom pre EHP) (Ú. v. EÚ C 209, 2013, s. 1).

Nariadenie Komisie (EÚ) č. 651/2014 zo 17. júna 2014 o vyhlásení určitých kategórií pomoci za zlučiteľné s vnútorným trhom podľa článkov 107 a 108 zmluvy (Ú. v. EÚ L 187, 2014, s. 1): článok 1 a článok 2 bod 11.

Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1379/2013 z 11. decembra 2013 o spoločnej organizácii trhov s produktmi rybolovu a akvakultúry, ktorým sa menia nariadenia Rady (ES) č. 1184/2006 a (ES) č. 1224/2009 a zrušuje nariadenie Rady (ES) č. 104/2000 (Ú. v. EÚ L 354, 2013, s. 1).

Zmluva o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ C 202, 2016): príloha I.

Uvedené predpisy vnútroštátneho 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 (zákonný dekrét č. 162/2014 z 31. októbra 2014, ktorým sa schvaľuje nový zákon o zdaňovaní investícií a upravuje režim daňových výhod pre investície do výroby a ich príslušná regulácia): článok 2 ods. 2 a článok 22 ods. 1

„Článok 2

Vecná pôsobnosť

...

2 – Predmet investičných projektov uvedený v predchádzajúcom bode musí pri dodržaní sektorovej pôsobnosti Usmernení o regionálnej štátnej pomoci na roky 2014 – 2020, uverejnených v Úradnom vestníku Európskej únie č. C 209 z 23. júla 2013 (DAR) a RGEK, patriť konkrétne do nasledujúcich ekonomických činností:

- a) ťažobný priemysel a spracovateľský priemysel,
- b) cestovný ruch vrátane činností turistického záujmu,
- c) činnosti a služby v oblasti informačných technológií a súvisiace činnosti a služby,
- d) činnosti v oblasti poľnohospodárstva, akvakultúry, rybolovu, chovu dobytká a lesného hospodárstva,
- e) činnosti v oblasti výskumu a vývoja a vysokej technologickej náročnosti,
- f) informačné technológie a audiovizuálna a multimediálna produkcia,
- g) obrana, životné prostredie, energetika a telekomunikácie,

h) činnosti centier zdieľaných služieb.

...

Článok 22

Rozsah pôsobnosti a definície

1 – RFAI sa uplatňuje na daňovníkov IRC vykonávajúcich činnosť patriacu do sektorov, ktoré sú výslovne uvedené v článku 2 ods. 2 s prihliadnutím na kódy činností definované vo vyhláske ministerstva uvedenej v odseku 3 tohto článku, s výnimkou činností, ktoré sú vylúčené zo sektorovej pôsobnosti DAR a RGECE.

...“

Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que define os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes a várias atividades [vyhláska ministerstva č. 282/2014 z 30. decembra 2014, ktorou sa definujú kódy ekonomických činností (CAE) zodpovedajúce rôznym činnostiam]: články 1 a 2.

„Článok 1

Rámec Spoločenstva

V súlade s Usmerneniami o regionálnej štátnej pomoci na roky 2014 – 2020 uverejnenými v Úradnom vestníku Európskej únie č. C 209 z [23.] júla 2013 a nariadením (EÚ) č. 651/2014 zo [17.] júna 2014 uverejneným v Úradnom vestníku Európskej únie č. [L] 187 z 26. júna 2014 (všeobecné nariadenie o skupinových výnimkách), daňové výhody nemôžu získať investičné projekty, ktorých predmetom sú ekonomické činnosti v sektore oceliarskeho, uhliarskeho, rybolovného a akvakultúry, primárnej poľnohospodárskej výroby, spracovania a uvádzania poľnohospodárskych produktov uvedených v prílohe I Zmluvy o fungovaní Európskej únie na trh, lesného hospodárstva, stavby lodí, syntetických vlákien, dopravy a súvisiacej infraštruktúry a výroby, distribúcie a energetickej infraštruktúry.

Článok 2

Sektorová pôsobnosť

Bez toho, aby boli dotknuté obmedzenia uvedené v predchádzajúcom článku, ekonomické činnosti uvedené v článku 2 ods. 2 zákonného dekrétu č. 162/2014 z 31. októbra 2014 zodpovedajú nasledujúcim kódom portugalskej klasifikácie ekonomických činností, revízia 3 (CAE-Rev.3), schválenej zákonným dekrétom č. 381/2007 zo 14. novembra 2007:

- a) ťažobný priemysel – divízie 05 až 09,
- b) spracovateľský priemysel – divízie 10 až 33,

- c) ubytovanie – divízia 55,
- d) reštaurovanie a podobné činnosti – divízia 56,
- e) nakladateľské činnosti – divízia 58,
- f) výroba filmov, videozáznamov a televíznych programov – skupina 591,
- g) poradenstvo a počítačové programovanie a súvisiace činnosti – divízia 62,
- h) činnosti spracovania údajov, ukladania údajov a súvisiace činnosti a webové portály – skupina 631,
- i) činnosti v oblasti vedeckého výskumu a vývoja – divízia 72,
- j) činnosti turistického záujmu – podtriedy 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 a 96040,
- k) činnosti administratívnych a podporných služieb poskytovaných podnikom – skupiny 82110 a 82910.“

Stručné zhrnutie skutkových okolností a konania vo veci samej

- 1 CAXAMAR je akciová spoločnosť, ktorá sa zaoberá najmä solením, sušením a inými činnosťami spracovania produktov rybolovu a akvakultúry (kód 10204 CAE-Rev3), a subsidiárne zmrazovaním produktov rybolovu a akvakultúry (kód 10202 CAE-Rev3) a veľkoobchodom s inými potravinárskymi výrobkami (kód 46382 CAE-Rev3), a ktorá podlieha všeobecnému režimu IRC a bežnému mesačnému režimu DPH.
- 2 U uvedenej spoločnosti bola vykonaná daňová kontrola zo strany Direcção de Finanças de Santarém (Finančné riaditeľstvo Santarém, Portugalsko), v rámci ktorej sa skúmalo uplatnenie daňových výhod stanovených v RFAI. V tomto kontexte úrad kontroly vykonal niekoľko opráv, ktoré spočívali v neuplatnení zníženia základu IRC za roky 2016 a 2018, ktoré sa týkali výhod RFAI, keďže činnosť, ktorú spoločnosť vykonáva, nepatrí do pôsobnosti uvedeného režimu. Tento rozsah pôsobnosti je vymedzený ustanoveniami článku 2 ods. 2 a 3 a článku 22 ods. 1 a 2 Código Fiscal do Investimento (zákon o zdaňovaní investícií; ďalej len „CFI“), a článkov 1 a 2 vyhlášky ministerstva č. 282/2014 z 30. decembra 2014. Táto činnosť nepatrí ani do sektorovej pôsobnosti [DAR] a RGEC v spojení s prílohou I Zmluvy o FEÚ.
- 3 Sporné náklady sú spojené s investíciami týkajúcimi sa daňovej výhody „RFAI“ na roky 2016 a 2018 v súvislosti s CAE 10204-R3, ktorý zodpovedá „SOLENIU, SUŠENIU A INÝM ČINNOSTIAM SPRACOVANIA PRODUKTOV RYBOLOVU A AKVAKULTÚRY“.

- 4 AT dospel k záveru, že predmetný investičný projekt bol zameraný na zvýšenie kapacity už existujúcej prevádzkarne, a že bol realizovaný s cieľom zlepšiť a rozšíriť postupy „solenia, odsolovania a zmrazovania tresky“. Konštatoval, že produkty pochádzajúce zo spracovateľskej činnosti spoločnosti CAXAMAR, ktoré patria pod CAE 10204: „solená treska“, „mrazená treska“, „odsolená treska“ a pod kapitoly Bruselskej nomenklatúry uvedenej v prílohe I Zmluvy, spadajú pod pojem „spracovanie poľnohospodárskych produktov“, keďže konečný produkt zostáva poľnohospodárskym produktom uvedeným v prílohe I Zmluvy.
- 5 CAXAMAR nemala dlhy voči AT a ani na sociálnom zabezpečení v roku 2016 a ani v roku 2018. Dňa 13. februára 2021 zaplatila vyčíslenú daň za rok 2016 vo výške 82 547,33 eura a 13. februára 2021 príslušnú daň za rok 2018 vo výške 43 755,29 eura.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 6 CAXAMAR tvrdí, že AT sa dopustil nesprávneho posúdenia skutkového stavu a výkladu právnej úpravy. Domnieva sa, že jej činnosť patrí do sektorovej pôsobnosti RGEK a DAR, takže sa na ňu vzťahuje CFI, a preto môže využiť výhody RFAI: ide o priemysel spracovania tresky, ktorý nie je činnosťou spracovania poľnohospodárskeho produktu.
- 7 Okrem toho nemá dlhy voči AT a ani na sociálnom zabezpečení.
- 8 AT sa domnieva, že CAXAMAR neoprávnene využívala túto daňovú výhodu (RFAI), keďže činnosť, ktorú vykonáva, nespĺňa podmienky na jej uplatnenie. V dôsledku toho vydal niekoľko dodatočných daňových výmerov. Podľa jeho názoru CAXAMAR nemôže využívať výhody RFAI z dôvodu, že činnosti, ktoré vykonáva, nepatria do sektorovej pôsobnosti tohto režimu. Tieto činnosti, ktoré spočívajú v spracovaní tresky na tresku solenú, mrazenú a odsolenú, patria do sektoru spracovania a uvádzania produktov rybolovu na trh a sú vylúčené z rozsahu pôsobnosti DAR a RGEK, ktorému podlieha RFAI. Zatiaľ čo produkty rybolovu a akvakultúry sú výslovne vylúčené z rozsahu pôsobnosti DAR a RGEK, ako aj RFAI, tak DAR ako aj vyhláška ministerstva vylučujú tiež „poľnohospodárske produkty“ uvedené v prílohe I Zmluvy o FEÚ, pričom ide o opis, ktorý v súlade s článkom 38 ZFEÚ a zoznamom v prílohe I Zmluvy zahŕňa aj rybolov, teda ryby, mäkkýše a kôrovce uvedené v kapitole 3 kombinovanej nomenklatúry. Tento účastník konania uvádza, že aj keby tieto ekonomické činnosti neboli vylúčené, výhoda stanovená v RFAI, ktorá sa využívala v rokoch 2016 a 2018, prekročila maximálnu výšku (35 %) regionálnej štátnej pomoci schválenu Európskou komisiou. Napokon tvrdí, že nebolo preukázané, že počas zdaňovacích období, v ktorých uvedená spoločnosť získala uvedenú výhodu, táto spoločnosť nemala dlhy v štátnej pokladnici a ani na sociálnom zabezpečení v súlade s ustanoveniami CFI.

Stručné zhrnutie dôvodov návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 9 Otázka, ktorá vzniká, spočíva v podstate v určení, či AT správne vykonal opravy základu IRC a príslušných úrokov, keďže sa domnieval, že činnosť vykonávaná spoločnosťou CAXAMAR nespadá do pôsobnosti RFAI, takže investícia nespĺňa podmienky na získanie prostriedkov a odpočtov týkajúcich sa uvedenej daňovej výhody.
- 10 Inými slovami, relevantnou otázkou je určiť, či činnosť vykonávaná spoločnosťou CAXAMAR, ktorá spočíva v spracovaní tresky na tresku solenú, mrazenú a odsolenú, možno považovať za „činnosť spracovateľského priemyslu“ uvedenú v článku 2 písm. b) vyhlášky ministerstva č. 282/2014 z 30. decembra 2014: „b) Spracovateľský priemysel – divízie 10 až 33)“, keďže ide o činnosť spracovania poľnohospodárskeho produktu podľa uplatniteľných právnych predpisov Únie, najmä DAR, RGEC a iných predpisov, na ktoré odkazujú.
- 11 V prejednáwanej veci sa vykonali zníženia základu IRC za roky 2016 a 2018 vo výške 72 775,36 eura a 41 607,67 eura, ktoré sa týkali daňových výhod RFAI pre investície uskutočnené v týchto obdobiach.
- 12 Otázka konkrétne spočíva v tom, či investičné projekty realizované spoločnosťou CAXAMAR v rokoch 2016 a 2018 v oblasti činnosti spracovania tresky, patria alebo nepatria do pôsobnosti RFAI.
- 13 Pokiaľ ide o právnu úpravu Únie v oblasti štátnej pomoci, CFI, reguláciu RFAI, ktorá je v ňom uvedená a vyhlášku ministerstva č. 282/2014 z 30. decembra 2014 treba považovať za nástroje vykonávania a účinného uplatňovania zásad a pravidiel uvedených v článkoch 107 až 109 ZFEÚ, v RGEC a v DAR, a v tomto zmysle vyhlášku ministerstva možno považovať len za akt, ktorým sa vykonávajú ustanovenia práva Únie. AT sa preto domnieva, že neexistuje žiadny dôvod na to, aby sa pravidlo stanovené v článku 1 vyhlášky ministerstva použilo prednostne pred článkom 1 ods. 3 písm. c) RGEC, s cieľom vylúčiť priznanie daňovej výhody stanovenej v RFAI.
- 14 CAAD už rozhodol, že je potrebné mať na pamäti, že zoznam činností uvedený v článku 2 CFI nie je vyčerpávajúci, keďže sa obmedzuje na vymenovanie súboru ekonomických činností, na ktoré sa vzťahujú investičné projekty, len ako príklad.
- 15 Ako však vyplýva aj z uvedeného článku, oprávnená ekonomická činnosť musí patriť do sektorovej pôsobnosti DAR na roky 2014 – 2020 a RGEC. Okrem toho oprávnenosť projektov tiež podlieha konkrétne špecifikácii kódov ekonomickej činnosti (CAE) – v súvislosti s ktorými zákonodarca odkazuje na regulačný akt –, pričom ide o špecifikáciu, ktorá musí zohľadňovať obmedzenia stanovené v článku 1 vyhlášky ministerstva č. 282/2014, medzi ktoré patrí neoprávnenosť investičných projektov, ktorých predmetom sú ekonomické činnosti týkajúce sa primárnej poľnohospodárskej výroby a spracovania a uvádzania poľnohospodárskych produktov uvedených v prílohe I Zmluvy o FEÚ na trh.