ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΑΠΟΦΑΣΗ (ΕΕ) 2022/1414 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 4ης Δεκεμβρίου 2020

σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων SA.21259 (2018/C) (πρώην 2018/NN) που εφάρμοσε η Πορτογαλία για τη Zona Franca da Madeira (ZFM) — Regime III

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2020) 8550]

(Το κείμενο στην πορτογαλική γλώσσα είναι το μόνο αυθεντικό)

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 108 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο,

Έχοντας υπόψη τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με το άρθρο 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης ([1]) και έχοντας υπόψη τις παρατηρήσεις αυτές,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

(1) Με επιστολή της 12ης Μαρτίου 2015, η Επιτροπή ζήτησε πληροφορίες από την Πορτογαλία, στο πλαίσιο της παρακολούθησης του 2015 (στο εξής: παρακολούθηση του 2015) ([2]), προκειμένου να εξετάσει αν το καθεστώς ενισχύσεων Zona Franca da Madeira (στο εξής: καθεστώς ZFM ή Regime III), το οποίο η Επιτροπή ενέκρινε ως συμβατή ενίσχυση περιφερειακού χαρακτήρα, τηρούσε τους ισχύοντες κανόνες και ιδίως την απόφαση της Επιτροπής της 27ης Ιουνίου 2007 ([3]) (στο εξής: απόφαση της Επιτροπής του 2007), που ίσχυσε από την 1η Ιανουαρίου 2007 έως την 31η Δεκεμβρίου 2013, και την απόφαση της Επιτροπής της 2ας Ιουλίου 2013 ([4]) (στο εξής: απόφαση της Επιτροπής του 2013), που ίσχυσε από την 1η Ιανουαρίου 2013 έως την 31η Δεκεμβρίου 2013. Καταρχάς, η Επιτροπή ζήτησε πληροφορίες σχετικά με το νομικό πλαίσιο του καθεστώτος ([5]) και, στη συνέχεια, εξέτασε την εφαρμογή του μέσω της επιλογής δείγματος 26 δικαιούχων που επωφελήθηκαν του καθεστώτος ZFM κατά τα έτη 2012 και 2013.

([1]) ΕΕ C 101 της 15.3.2019, σ. 7.

([2]) Βάσει του άρθρου 108 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, «[η] Επιτροπή, σε συνεργασία με τα κράτη μέλη, εξετάζει διαρκώς τα καθεστώτα ενισχύσεων που υφίστανται στα κράτη αυτά». Βλέπε επίσης άρθρο 21 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 9). Προς τούτο, η Επιτροπή εξετάζει τακτικά, βάσει δείγματος καθεστώτων, αν τα κράτη μέλη εφαρμόζουν ορθά τους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις από την άποψη τόσο της συμμόρφωσης της εθνικής νομοθεσίας όσο και της χορήγησης μεμονωμένων ενισχύσεων, στη δεύτερη περίπτωση βάσει δείγματος δικαιούχων. Η παρακολούθηση του 2015 αφορά τα έτη 2012 και 2013.

([3]) Έγκριση των κρατικών ενισχύσεων στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης ΕΚ — Περιπτώσεις όπου η Επιτροπή δεν προβάλλει αντίρρηση (ΕΕ C 240 της 12.10.2007, σ. 1).

([4]) Έγκριση κρατικών ενισχύσεων στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 107 και 108 της ΣΛΕΕ — Περιπτώσεις όπου η Επιτροπή δεν προβάλλει αντίρρηση (ΕΕ C 220 της 1.8.2013, σ. 1).

([5]) Άρθρο 36 του καθεστώτος φορολογικών κινήτρων (Estatuto dos Benefícios Fiscais, στο εξής: EBF) που εγκρίθηκε με το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 215/89 της 1ης Ιουλίου 1989, όπως αναδημοσιεύτηκε με το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 108/2008 της 26ης Ιουνίου 2008 και τροποποιήθηκε με τον νόμο αριθ. 83/2013 της 9ης Δεκεμβρίου 2013. Βλέπε επίσης νομοθετικό διάταγμα αριθ. 165/86 της 26ης Ιουνίου 1986, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 2 του νόμου αριθ. 55/2013 της 8ης Αυγούστου 2013 και την απόφαση αριθ. 46/2010 του Περιφερειακού υπουργείου Οικονομικών (Secretaria Regional do Plano e das Finanças) της 18ης Αυγούστου 2010.

(2) Η Πορτογαλία υπέβαλε πληροφορίες στις 4 Μαΐου 2015. Οι υπηρεσίες της Επιτροπής ζήτησαν πρόσθετες πληροφορίες στις 5 Ιουνίου 2015, αίτημα στο οποίο η Πορτογαλία ανταποκρίθηκε στις 6 Ιουλίου 2015. Την 1η Οκτωβρίου 2015 η Επιτροπή απηύθυνε στην Πορτογαλία νέο αίτημα παροχής πληροφοριών, στο οποίο η Πορτογαλία ανταποκρίθηκε στις 29 Οκτωβρίου 2015. Στις 29 Φεβρουαρίου 2016 οι υπηρεσίες της Επιτροπής ζήτησαν πρόσθετες πληροφορίες, αίτημα στο οποίο η Πορτογαλία ανταποκρίθηκε την 1η και στις 8 και 12 Απριλίου 2016. Μετά τα αιτήματα των υπηρεσιών της Επιτροπής για την παροχή συμπληρωματικών πληροφοριών, στις 29 Μαρτίου και στις 11 Αυγούστου 2017, η Πορτογαλία υπέβαλε πληροφορίες στις 2 Μαΐου και στις 11 Σεπτεμβρίου 2017, αντιστοίχως. Κατόπιν τηλεδιάσκεψης που είχε με τις πορτογαλικές αρχές στις 26 Οκτωβρίου 2017, η Επιτροπή υπέβαλε στην Πορτογαλία νέο αίτημα παροχής πληροφοριών στις 27 Οκτωβρίου, στο οποίο η Πορτογαλία ανταποκρίθηκε την 21η και στις 22 Νοεμβρίου 2017. Κατόπιν συνάντησης της Επιτροπής και των πορτογαλικών αρχών στις 4 Δεκεμβρίου 2017, η Πορτογαλία ζήτησε παράταση της προθεσμίας υποβολής των ελλειπουσών πληροφοριών έως το τέλος του Δεκεμβρίου του 2017. Στις 7 Δεκεμβρίου 2017 οι υπηρεσίες της Επιτροπής απηύθυναν στην Πορτογαλία τις ερωτήσεις στις οποίες αναμένονταν ακόμη απαντήσεις. Η Πορτογαλία υπέβαλε πληροφορίες στις 2 Φεβρουαρίου 2018. Κατόπιν αιτήματος της Πορτογαλίας, στις 27 Μαρτίου 2018 πραγματοποιήθηκε νέα συνάντηση μεταξύ της Επιτροπής και των πορτογαλικών αρχών.

(3) Με επιστολή της 6ης Ιουλίου 2018, η Επιτροπή ενημέρωσε την Πορτογαλία ότι αποφάσισε να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΣΛΕΕ) σε σχέση με το καθεστώς ZFM (στο εξής: απόφαση κίνησης της διαδικασίας) ([6]).

(4) Με επιστολή της 30ής Ιουλίου 2018, οι πορτογαλικές αρχές επισήμαναν ότι το πλήρες κείμενο της απόφασης κίνησης της διαδικασίας συνιστά, κατ' αυτές, εμπιστευτική πληροφορία και ζήτησαν από την Επιτροπή να μην δημοσιεύσει την απόφασή της και να δημοσιεύσει μόνο συνοπτική περίληψή της, της οποίας πρότειναν το κείμενο.

(5) Με επιστολή της 11ης Σεπτεμβρίου 2018, η Πορτογαλία υπέβαλε κατάλογο όλων των εταιρειών που ήταν καταχωρισμένες στη ζώνη ελεύθερων συναλλαγών Μαδέρας (στο εξής: ZFM) για το διάστημα από το 2007 έως το 2014 καθώς και κατάλογο των 25 σημαντικότερων δικαιούχων ενίσχυσης στο διάστημα από το 2007 έως το 2011, καθώς και το 2014, όπως ζήτησε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 64 σημεία 1 και 2 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας. Η Πορτογαλία ζήτησε εκ νέου παράταση της προθεσμίας για την υποβολή των ελλειπουσών πληροφοριών έως το τέλος του Σεπτεμβρίου του 2018. Η Πορτογαλία υπέβαλε στις 26 Σεπτεμβρίου 2018 τις παρατηρήσεις της σχετικά με την κίνηση της διαδικασίας, βάσει του άρθρου 108 παράγραφος 2 της ΣΛΕΕ, και σχετικά με τις πληροφορίες που ζήτησε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 64 σημεία 3 έως 7 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.

(6) Με επιστολή της 11ης Φεβρουαρίου 2019 ([7]), κατόπιν εκτενών συζητήσεων με την Πορτογαλία σχετικά με ζητήματα εμπιστευτικότητας όσον αφορά την απόφαση κίνησης της διαδικασίας, χωρίς να επιτευχθεί συμφωνία επ' αυτών, η Επιτροπή ενημέρωσε την Πορτογαλία ότι αποφάσισε να απορρίψει το αίτημα εμπιστευτικότητας που υπέβαλαν οι πορτογαλικές αρχές και να δημοσιεύσει την απόφαση όπως εκδόθηκε στις 6 Ιουλίου 2018. Η Πορτογαλία δεν προσέφυγε κατά της απόφασης ενώπιον των δικαστηρίων της Ένωσης και, με επιστολή της 5ης Μαρτίου 2019, συμφώνησε στη δημοσίευσή της.

(7) Στις 15 Μαρτίου 2019 η απόφαση κίνησης της διαδικασίας δημοσιεύτηκε στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* ([8]). Η Επιτροπή κάλεσε τους ενδιαφερομένους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με το καθεστώς ενισχύσεων.

(8) Κατόπιν αιτήματος της Πορτογαλίας, στις 10 Απριλίου 2019 πραγματοποιήθηκε νέα συνάντηση μεταξύ της Επιτροπής και των πορτογαλικών αρχών. Κατά τη διάρκεια της συνάντησης, η Επιτροπή υπενθύμισε στην Πορτογαλία να υποβάλει τις ελλείπουσες πληροφορίες που ζητούνταν στην αιτιολογική σκέψη 64 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας. Μετά τη συνάντηση αυτή, με επιστολή της 24ης Απριλίου 2019, η Πορτογαλία υπέβαλε στοιχεία σχετικά με φορολογικούς ελέγχους που διενήργησαν οι εθνικές φορολογικές αρχές σε δικαιούχους του καθεστώτος ZFM. Επιπλέον, η Πορτογαλία υπέβαλε, για το ίδιο χρονικό διάστημα, στοιχεία σχετικά με τις αποκλίσεις που εντοπίστηκαν σε φορολογικές δηλώσεις εταιρειών της ZFM και πρόσθετα στοιχεία σχετικά με διορθώσεις του οφειλόμενου φόρου από φορολογουμένους στη ZFM.

(9) Η Επιτροπή έλαβε παρατηρήσεις εκ μέρους των ενδιαφερομένων. Με επιστολές της 23ης Μαΐου και της 12ης Ιουνίου 2019, η Επιτροπή διαβίβασε τις εν λόγω παρατηρήσεις στην Πορτογαλία, στην οποία δόθηκε η δυνατότητα να απαντήσει. Τα σχόλια της Πορτογαλίας παρελήφθησαν με επιστολή της 26ης Ιουνίου 2019.

([6]) Κρατική ενίσχυση — Πορτογαλία — Κρατική ενίσχυση SA.21259 (2018/C) (πρώην 2018/NN) — Zona Franca da Madeira (ZFM) — Regime III — Πρόσκληση για υποβολή παρατηρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ C 101 της 15.3.2019, σ. 7).

([7]) C(2019) 1066 final (δεν υπόκειται σε δημοσίευση στην Επίσημη Εφημερίδα).

([8]) Κρατική ενίσχυση — Πορτογαλία — Κρατική ενίσχυση SA.21259 (2018/C) (πρώην 2018/NN) – Zona Franca da Madeira (ZFM) — Regime III — Πρόσκληση για υποβολή παρατηρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ C 101 της 15.3.2019, σ. 7).

2. ΛΕΠΤΟΜΕΡΗΣ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ

2.1. **Το καθεστώς ZFM στο πλαίσιο της απόφασης της Επιτροπής του 2007**

(10) Μετά την κοινοποίηση που υπέβαλε η Πορτογαλία, η Επιτροπή ενέκρινε το 2007 το καθεστώς ZFM ([9]) για το διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2007 έως την 31η Δεκεμβρίου 2013, βάσει των κατευθυντήριων γραμμών σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα 2007-2013 ([10]) (στο εξής: ΚΓΠΕ 2007). Οι εταιρείες που είχαν καταχωριστεί και εγκριθεί στο πλαίσιο του καθεστώτος πριν από τις 31 Δεκεμβρίου 2013 ([11]) μπορούσαν να τύχουν μείωσης του φόρου εταιρειών ή άλλων φορολογικών απαλλαγών, όπως περιγράφεται στην αιτιολογική σκέψη 12 της εν λόγω απόφασης, έως την 31η Δεκεμβρίου 2020.

(11) Η Επιτροπή ενέκρινε το καθεστώς ZFM ως συμβατή ενίσχυση λειτουργίας με στόχο την προώθηση της περιφερειακής ανάπτυξης και τη διαφοροποίηση της οικονομικής διάρθρωσης της Μαδέρας. Καθώς η Αυτόνομη Περιφέρεια Μαδέρας (στο εξής: ΑΠΜ) ορίζεται, στο άρθρο 299 παράγραφος 2 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (στο εξής: ΣΕΚ) (νυν άρθρο 349 της ΣΛΕΕ), ως εξόχως απόκεντρη περιοχή, είναι επιλέξιμη για περιφερειακή ενίσχυση λειτουργίας δυνάμει του άρθρου 87 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΕΚ [νυν άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ]. Σκοπός της περιφερειακής ενίσχυσης λειτουργίας είναι η αντιστάθμιση, για τις επιχειρήσεις που ασκούν την οικονομική δραστηριότητά τους στην εν λόγω περιοχή, του πρόσθετου κόστους που προκύπτει από τα διαρθρωτικά μειονεκτήματα των εξόχως απόκεντρων περιοχών ([12]).

(12) Το καθεστώς ZFM, όπως είχε εγκριθεί από την Επιτροπή το 2007, ενέκρινε τη χορήγηση ενίσχυσης υπό μορφή μείωσης του φόρου εισοδήματος εταιρειών ([13]) επί των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα ([14]), απαλλαγής από τον δημοτικό και τοπικό φόρο, καθώς και απαλλαγής από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων για τη σύσταση επιχείρησης στη ZFM ([15]), έως τα μέγιστα ποσά ενίσχυσης με βάση τα ανώτατα όρια φορολογητέας βάσης επί της ετήσιας φορολογητέας βάσης των δικαιούχων. Τα ανώτατα αυτά όρια καθορίστηκαν με βάση τον αριθμό των θέσεων εργασίας που θα διατηρούσε ο δικαιούχος κάθε οικονομικό έτος, ως εξής:

Αριθμός θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν/διατηρήθηκαν ανά έτος	Ανώτατα όρια φορολογητέας βάσης σε EUR	Μέγιστα ποσά ενίσχυσης σε EUR
1-2	2 000 000	420 000
3-5	2 600 000	546 000
6-30	16 000 000	3 360 000
31-50	26 000 000	5 460 000
51-100	40 000 000	8 400 000
> 100	150 000 000	31 500 000

([9]) Το καθεστώς ZFM περιλαμβάνει το Διεθνές Επιχειρηματικό Κέντρο Μαδέρας (International Business Centre of Madeira, IBCM), το Διεθνές Νηολόγιο (MAR) και τη Βιομηχανική Ζώνη Ελεύθερων Συναλλαγών (Industrial Free Trade Zone, IFTZ). Εγκρίθηκε για πρώτη φορά το 1987 (Regime I) με την απόφαση της Επιτροπής της 27ης Μαΐου 1987 στην υπόθεση N 204/86 (SG(87) D/6736)· παρατάθηκε το 1992 με την απόφαση της Επιτροπής της 27ης Ιανουαρίου 1992 στην υπόθεση E 13/91 (SG(92) D/1118) και το 1995 με την απόφαση της Επιτροπής της 3ης Φεβρουαρίου 1995 στην υπόθεση E 19/94 (SG(95) D/1287). Το διάδοχο καθεστώς (Regime II) εγκρίθηκε με την απόφαση της Επιτροπής της 11ης Δεκεμβρίου 2002 στην υπόθεση N222/A/2002 (ΕΕ C 65 της 19.3.2003, σ. 23). Το 2007 η Επιτροπή ενέκρινε τρίτο διάδοχο καθεστώς (Regime III) με την απόφαση της 27ης Ιουνίου 2007 στην υπόθεση N 421/2006 (ΕΕ C 240 της 12.10.2007, σ. 1), το οποίο τροποποιήθηκε το 2013 (τροποποίηση του Regime III) με την απόφαση της Επιτροπής της 2ας Ιουλίου 2013 στην υπόθεση SA.34160 (2011/N) (ΕΕ C 220 της 1.8.2013, σ. 1). Το 2013 η διάρκεια του τρίτου διάδοχου καθεστώτος (Regime III) παρατάθηκε έως τις 30 Ιουνίου 2014 με την απόφαση της Επιτροπής της 26ης Νοεμβρίου 2013 στην υπόθεση SA. 37668 (2013/N) (ΕΕ C 37 της 7.2.2014, σ. 10) και το 2014 (παράταση του Regime III έως το τέλος του 2014) με την απόφαση της Επιτροπής της 8ης Μαΐου 2014 στην υπόθεση SA. 38586 (2014/N) (ΕΕ C 210 της 4.7.2014, σ. 27).

([10]) ΕΕ C 54 της 4.3.2006, σ. 13.

([11]) Μετά τις δύο παρατάσεις που ενέκρινε η Επιτροπή με τις αποφάσεις που αναφέρονται στην υποσημείωση 9, η ημερομηνία λήξης παρατάθηκε έως την 31η Δεκεμβρίου 2014.

([12]) Μεγάλη απόσταση, νησιωτικός χαρακτήρας, μικρή έκταση, δύσκολη μορφολογία και κλίμα, οικονομική εξάρτηση από μικρό αριθμό προϊόντων.

([13]) 3 % από το 2007 έως το 2009, 4 % από το 2010 έως το 2012 και 5 % από το 2013 έως το 2020.

([14]) Αιτιολογική σκέψη 14 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.

([15]) Αιτιολογική σκέψη 17 της απόφασης της Επιτροπής του 2007. Βλέπε επίσης άρθρο 36 παράγραφοι 1 και 10 και άρθρο 33 παράγραφοι 4 έως 8 και 11 του EBF.

(13) Υπό ορισμένες προϋποθέσεις ([16]), εταιρείες καταχωρισμένες στη βιομηχανική ζώνη ελεύθερων συναλλαγών του καθεστώτος ZFM μπορούσαν να επωφεληθούν περαιτέρω μείωσης κατά 50 % του φόρου εισοδήματος εταιρειών.

(14) Η πρόσβαση στο καθεστώς ZFM περιορίστηκε στις δραστηριότητες του καταλόγου που περιλαμβάνεται στην απόφαση της Επιτροπής του 2007, με βάση τη στατιστική ονοματολογία των οικονομικών δραστηριοτήτων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, NACE αναθ. 1.1 ([17]): γεωργία και ζωική παραγωγή (ενότητα A, κωδικοί 01.4 και 02.02), αλιεία, ιχθυοκαλλιέργεια και συναφείς υπηρεσίες (ενότητα B, κωδικός 05), μεταποιητικές βιομηχανίες (ενότητα D), παραγωγή και διανομή ηλεκτρικού ρεύματος, αερίου και νερού (ενότητα E, κωδικός 40), χονδρικό εμπόριο (ενότητα G, κωδικοί 50 και 51), μεταφορές και επικοινωνίες (ενότητα I, κωδικοί 60-64), δραστηριότητες σχετικές με ακίνητη περιουσία, μίσθωση και υπηρεσίες σε εταιρείες (ενότητα K, κωδικοί 70-74), ανώτερη και ανώτατη εκπαίδευση και/ή εκπαίδευση για ενηλίκους (ενότητα M, κωδικοί 80.3 και 80.4), άλλες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών υπέρ του κοινωνικού συνόλου (ενότητα O, κωδικοί 90, 92 και 93.01) ([18]). Σε περίπτωση μεταβολών στον κατάλογο, δεδομένου ότι τα συστήματα ταξινόμησης του είδους αυτού επιδέχονται περαιτέρω ανάπτυξη, οι πορτογαλικές αρχές συμφώνησαν να τις κοινοποιήσουν δεόντως στην Επιτροπή ([19]).

(15) Όλες οι δραστηριότητες που αφορούν ενδιάμεσους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς και ασφαλιστικές εταιρείες καθώς και δραστηριότητες συναφείς με χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς και ασφαλιστικές εταιρείες (τίτλος I, κωδικοί NACE 65-67), καθώς και όλες οι δραστηριότητες τύπου «ενδοομιλικών υπηρεσιών» (κέντρα συντονισμού, διαχείρισης διαθεσίμων ή διανομής) που θα μπορούσαν να ασκούνται στο πλαίσιο του τίτλου K, κωδικός 74 (υπηρεσίες που παρέχονται κυρίως προς επιχειρήσεις) εξαιρέθηκαν από το πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος ([20]). Η απόφαση της Επιτροπής του 2007 περιλάμβανε επίσης τη δέσμευση των πορτογαλικών αρχών να παράσχουν στην Επιτροπή τις επωνυμίες των εταιρειών των οποίων οι αιτήσεις καταχώρισης στο καθεστώς ZFM είχαν απορριφθεί και τους λόγους της απόρριψής τους ([21]).

2.2. **Το καθεστώς ZFM στο πλαίσιο της απόφασης της Επιτροπής του 2013**

(16) Κατόπιν κοινοποίησης από την Πορτογαλία, η Επιτροπή ενέκρινε, το 2013, την αύξηση κατά 36,7 % των ανώτατων ορίων φορολογητέας βάσης επί των οποίων θα εφαρμοζόταν η μείωση του φόρου εισοδήματος εταιρειών. Επομένως, από το 2013, τα ανώτατα όρια φορολογητέας βάσης και τα μέγιστα ποσά ενίσχυσης ήταν τα ακόλουθα:

Αριθμός θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν/διατηρήθηκαν ανά έτος	**Ανώτατα όρια φορολογητέας βάσης σε EUR (2013-2014)**	**Μέγιστο ποσό ενίσχυσης σε EUR (2013-2014)**
1-2	2 730 000	546 000
3-5	3 550 000	710 000
6-30	21 870 000	4 374 000
31-50	35 540 000	7 108 000
51-100	54 680 000	10 936 000
> 100	205 500 500	41 100 000

(17) Στην κοινοποίηση που κατέληξε στην απόφαση της Επιτροπής του 2013, οι πορτογαλικές αρχές ανέφεραν ότι όλες οι λοιπές προϋποθέσεις του καθεστώτος, όπως αυτό εγκρίθηκε το 2007, παρέμεναν αμετάβλητες ([22]).

([16]) Τουλάχιστον δύο από τις ακόλουθες: α) εκσυγχρονισμός του περιφερειακού οικονομικού ιστού μέσω τεχνολογικών καινοτομιών σε σχέση με προϊόντα, τη μεταποίηση ή επιχειρηματικές μεθόδους· β) διαφοροποίηση της περιφερειακής οικονομίας, ιδίως μέσω της εισαγωγής νέων δραστηριοτήτων με υψηλή προστιθέμενη αξία· γ) απασχόληση ανθρώπινων πόρων υψηλής ειδίκευσης· δ) βελτίωση των περιβαλλοντικών συνθηκών· και ε) δημιουργία τουλάχιστον 15 νέων θέσεων εργασίας που πρέπει να διατηρηθούν για διάστημα τουλάχιστον πέντε ετών (αιτιολογική σκέψη 16 της απόφασης της Επιτροπής του 2007 και άρθρο 36 παράγραφος 5 του ΕΒΕ).

([17]) Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 29/2002 της Επιτροπής, της 19ης Δεκεμβρίου 2001, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 3037/90 του Συμβουλίου για τη στατιστική ονοματολογία των οικονομικών δραστηριοτήτων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα (ΕΕ L 6 της 10.1.2002, σ. 3).

([18]) Αιτιολογική σκέψη 25 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.

([19]) Αιτιολογική σκέψη 29 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.

([20]) Αιτιολογική σκέψη 26 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.

([21]) Αιτιολογική σκέψη 32 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.

([22]) Αιτιολογική σκέψη 12 της απόφασης της Επιτροπής του 2013.

2.3. **Το καθεστώς ZFM που θέσπισε η Πορτογαλία και οι απόψεις της Πορτογαλίας κατά την παρακολούθηση του 2015**

(18) Η Επιτροπή παρακολούθησε το Regime III για τα έτη 2012 και 2013 στο πλαίσιο της παρακολούθησης του 2015 ([23]). Οι πληροφορίες που προσκόμισε η Πορτογαλία κατά τη διάρκεια της παρακολούθησης και της επακόλουθης αυτεπάγγελτης έρευνας (στο εξής: έρευνα του 2016) είχαν τα ακόλουθα αποτελέσματα:

2.3.1. *Προέλευση των κερδών που επωφελούνται της μείωσης του φόρου εισοδήματος*

(19) Όπως αναφέρεται στις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013, η επιτρεπόμενη, βάσει του καθεστώτος ZFM, μείωση φόρου εφαρμόζεται μόνο «*επί των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα*» ([24]). Κατά τη διάρκεια της παρακολούθησης του 2015, η Επιτροπή ζήτησε διευκρινίσεις όσον αφορά την εφαρμογή της εν λόγω προϋπόθεσης. Από την παρακολούθηση του 2015 και την έρευνα του 2016 προέκυψε ότι ορισμένες εταιρείες που ήταν καταχωρισμένες στο καθεστώς ZFM και περιλαμβάνονταν στο δείγμα επωφελήθηκαν του μειωμένου φόρου εισοδήματος εταιρειών επί κερδών που προέκυψαν από δραστηριότητες οι οποίες δεν «ασκούνταν πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα».

(20) Η Πορτογαλία επιβεβαίωσε την κατάσταση αυτή και επισήμανε συναφώς ότι, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος εταιρειών, υποκείμενοι στον φόρο με έδρα ή τόπο πραγματικής διοίκησης στη Μαδέρα φορολογούνταν στη Μαδέρα για το σύνολο των κερδών τους, ανεξαρτήτως του αν η δραστηριότητά τους παρήγαγε έσοδα, χρησιμοποιούσε εισροές και/ή επιβαρυνόταν με κόστος σε διαφορετική τοποθεσία από εκείνη της έδρας ή του τόπου πραγματικής διοίκησής τους, εφόσον τα εν λόγω κέρδη, οι εισροές και το κόστος λαμβάνονταν, κατανέμονταν και πραγματοποιούνταν από την επιχείρηση και συνδέονταν με τη δραστηριότητά της. Τα εν λόγω κέρδη παράγονταν στο σύνολό τους εντός ή εκτός της πορτογαλικής επικράτειας και, υπό την προϋπόθεση ότι παράγονταν από δραστηριότητες που επιτρέπονταν εντός της ZFM και ασκούνταν από οντότητες που είχαν την έδρα ή τον τόπο πραγματικής διοίκησής τους στη Μαδέρα, τα εν λόγω κέρδη δηλώνονταν και λαμβάνονταν υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης, και του ποσού επί του οποίου εφαρμοζόταν ο σχετικός φορολογικός συντελεστής ([25]).

(21) Η Πορτογαλία εξήγησε ότι, προκειμένου να διασφαλίζεται ορθή δήλωση των κερδών για φορολογικούς σκοπούς, το καθεστώς ZFM απαιτούσε την τήρηση χωριστής λογιστικής, αφενός, για τα κέρδη που θεωρούνταν ως παραγόμενα στην πορτογαλική επικράτεια, τα οποία υπέκειντο στον κανονικό φόρο εισοδήματος, και, αφετέρου, για τα κέρδη που θεωρούνταν παραγόμενα εκτός της πορτογαλικής επικράτειας, τα οποία υπέκειντο στον μειωμένο συντελεστή φόρου εισοδήματος εταιρειών του καθεστώτος ZFM. Τα πρώτα περιλαμβάνουν τα κέρδη που οι δικαιούχοι του καθεστώτος ZFM αποκτούν από συναλλαγές με κατοίκους της πορτογαλικής επικράτειας, ή της γεωγραφικής περιοχής της, η οποία περιλαμβάνει την ΑΠΜ, αλλά δεν περιλαμβάνει την καθαυτό ζώνη ελεύθερων συναλλαγών Μαδέρας. Τα δεύτερα περιλαμβάνουν τα κέρδη που οι δικαιούχοι του καθεστώτος ZFM αποκτούν από τις συναλλαγές τους με οντότητες μη κατοίκους της εθνικής επικρατείας καθώς και εκείνα που παράγονταν στην καθαυτό ZFM ([26]).

(22) Η Πορτογαλία υποστήριξε ότι, λαμβανομένων υπόψη των κωδικών NACE που επιτρέπονται στο πλαίσιο του καθεστώτος ZFM και του κυρίως διεθνούς χαρακτήρα και αντικειμένου των δραστηριοτήτων που ασκούνται στη ZFM, η προϋπόθεση οι δραστηριότητες να ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα δεν σημαίνει, ούτε μπορεί να σημαίνει, ότι οι δραστηριότητες πρέπει να περιορίζονται, από γεωγραφικής απόψεως, στην επικράτεια της Μαδέρας και τα κέρδη μόνο σε αυτά που αποκτώνται στη συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή ([27]). Επομένως, κατά την Πορτογαλία, η «συσταλτική ερμηνεία» της Επιτροπής δεν αντικατοπτρίζει την παρούσα κατάσταση, δεν συνάδει με τον σκοπό των καθεστώτων για τις εξόχως απόκεντρες περιοχές, ο οποίος είναι η προσέλκυση επενδύσεων από την ενιαία αγορά και εκτός αυτής, και δεν είναι επίσης συνεπής με τη θεμελιώδη ελευθερία εγκατάστασης και την ελεύθερη κυκλοφορία αγαθών, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων στην Ένωση. Η έλλειψη ανταγωνιστικότητας του Regime III της Μαδέρας σε σύγκριση με άλλες δικαιοδοσίες που ανταγωνίζονται τη Μαδέρα ήταν ένας από τους λόγους για τους οποίους η Επιτροπή ενέκρινε την αύξηση των ανώτατων ορίων του καθεστώτος το 2013: τούτο κατέδειξε ότι η προσέλκυση διεθνών και όχι μόνο περιφερειακών επιχειρήσεων ήταν, και παραμένει, πολύ σημαντικό στοιχείο για την ανάπτυξη των εξόχως απόκεντρων περιοχών.

([23]) Υποσημείωση 2 ανωτέρω.
([24]) Υποσημείωση 14 ανωτέρω.
([25]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 11ης Σεπτεμβρίου 2017 (2017/085166), σ. 20-23.
([26]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 22.
([27]) Έγγραφα της Πορτογαλίας της 31ης Μαρτίου 2016 (2016/031779), σ. 6, και της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 18.

(23) Επιπλέον, η Πορτογαλία επισήμανε ότι μπορεί να θεωρηθεί ότι η δραστηριότητα ασκούνταν πραγματικά και ουσιαστικά στην ΑΠΜ, εάν ασκούνταν όντως στη Μαδέρα και αν η εταιρεία διέθετε εκεί κατάλληλο γραφείο, επαρκές προσωπικό και επαρκείς πόρους και πραγματικό και αποτελεσματικό κέντρο λήψης αποφάσεων. Η Πορτογαλία υποστήριξε επίσης ότι τούτο δεν σημαίνει ότι το σύνολο των ανθρώπινων πόρων της εταιρείας έπρεπε οπωσδήποτε να ασκεί τα καθήκοντά του εκεί ή ότι η δραστηριότητα της εταιρείας πρέπει να περιορίζεται αποκλειστικά και μόνο στη γεωγραφική περιοχή της Μαδέρας. Τέλος, η Πορτογαλία επισήμανε ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο όρος «δραστηριότητες που ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα», όπως ορίζεται στην αιτιολογική σκέψη 14 της απόφασης της Επιτροπής του 2007, αφορά μόνο δραστηριότητες οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της επικράτειας της ΑΠΜ ([28]).

(24) Επιπλέον, η Πορτογαλία επισήμανε ότι οι ετήσιες φορολογικές δηλώσεις, βάσει των οποίων καθορίζονται ο οφειλόμενος φόρος και η μείωση του φόρου, καταρτίζονται με αυτοαξιολόγηση των δικαιούχων. Οι εν λόγω δηλώσεις θεωρούνται κατά τεκμήριο αληθείς και ακριβείς από τις φορολογικές αρχές και στη συνέχεια επικυρώνονται σε κεντρικό επίπεδο από τη Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή. Σε περίπτωση αμφιβολιών, το τεκμήριο παύει να ισχύει, οι δε φορολογικές αρχές μπορούν να ζητήσουν πρόσθετες πληροφορίες προκειμένου να αξιολογήσουν αν τα έσοδα στα οποία εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής αφορούν πραγματικά συναλλαγές με μη κατοίκους ([29]).

(25) Τέλος, η Πορτογαλία επισήμανε ότι, σε περιπτώσεις αμφιβολιών, διενεργήθηκαν φορολογικοί έλεγχοι σχετικά με το αν η δραστηριότητα ήταν αληθής και ασκούνταν πραγματικά, καθώς και ότι έχει θεσπιστεί διεθνής συνεργασία με άλλες φορολογικές αρχές και ανταλλάσσονται συναφώς πληροφορίες ([30]).

2.3.2. *Δημιουργία/διατήρηση θέσεων εργασίας στην περιοχή*

(26) Το καθεστώς ZFM που ενέκρινε η Επιτροπή καθόριζε τον αριθμό των θέσεων εργασίας που οι δικαιούχοι θα δημιουργήσουν και θα διατηρήσουν στην περιοχή ως ένα από τα θεμελιώδη κριτήρια για τη συμβατότητά του, συνέδεε δε τη μέγιστη επιτρεπόμενη ενίσχυση με τον αριθμό θέσεων εργασίας ως συμβολή στην περιφερειακή ανάπτυξη.

(27) Από την παρακολούθηση του 2015 και την επακόλουθη έρευνα του 2016 προέκυψε ότι ορισμένες εταιρείες καταχωρισμένες στο καθεστώς ZFM, οι οποίες επωφελήθηκαν από τον μειωμένο φόρο εισοδήματος εταιρειών, δεν μπορούσαν να αποδείξουν την πραγματική δημιουργία/διατήρηση θέσεων εργασίας στην περιοχή, τον αντικειμενικό υπολογισμό του αριθμού των θέσεων εργασίας ή το ότι οι δηλωθέντες υπάλληλοι ασκούσαν τη δραστηριότητά τους στη Μαδέρα.

(28) Σε σχέση με την εφαρμογή του καθεστώτος ZFM, η Πορτογαλία ενημέρωσε ότι θεωρεί ως δεόντως δημιουργηθείσα θέση εργασίας κάθε είδους σχέση εργασίας η οποία προβλέπεται από τον εθνικό εργατικό κώδικα ([31]), σύμφωνα με τον οποίο η σχέση απασχόλησης μπορεί να θεσπιστεί υπό οποιαδήποτε από τις προβλεπόμενες από τον νόμο μορφές ([32]). Στη βάση αυτή, δέχθηκε ως δεόντως δημιουργηθείσα θέση εργασίας για τους σκοπούς της εφαρμογής του καθεστώτος ZFM κάθε απασχόληση οποιασδήποτε νομικής φύσης και ανεξαρτήτως του αριθμού ωρών, ημερών, μηνών πραγματικής εργασίας ετησίως. Δεδομένου ότι η εργασία μελών διοικητικού συμβουλίου και η μερική απασχόληση επιτρέπονται από το εθνικό δίκαιο, οι θέσεις υπαλλήλων με καθεστώς μερικής απασχόλησης (κάθε είδους) και τα μέλη διοικητικού συμβουλίου που δηλώθηκαν ως απασχολούμενα σε περισσότερες δικαιούχους εταιρείες προσμετρήθηκαν ως δεόντως δημιουργηθείσες θέσεις εργασίας για τον σκοπό του υπολογισμού του μέγιστου φορολογικού πλεονεκτήματος για κάθε δικαιούχο εταιρεία που τους δήλωσε.

([28]) Επιστολές της Πορτογαλίας της 31ης Μαρτίου 2016, σ. 6, και της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 23.

([29]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 21ης Νοεμβρίου 2017 (2017/110431), σ. 7.

([30]) Επιστολές της Πορτογαλίας της 2ας Μαΐου 2017 (2017/042449), σ. 11· της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 25, και της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 28-29.

([31]) Νόμος αριθ. 7/2009 της 12ης Φεβρουαρίου 2009.

([32]) Όπως αποστολή/τοποθέτηση (άρθρα 7 και 8), σύμβαση με περισσότερους εργοδότες (άρθρο 101), σύμβαση ορισμένου χρόνου και τηλεργασία (άρθρο 139), σύμβαση αορίστου χρόνου (άρθρο 147), μερική απασχόληση (άρθρο 150), διαλείπουσα εργασία (άρθρο 157), απόσπαση (άρθρο 161), προσωρινή εργασία (άρθρο 172), δανεισμός (άρθρο 288), περιστασιακές αναθέσεις εργασίας (άρθρο 289) κ.λπ. Βλέπε επιστολή της Πορτογαλίας της 2ας Μαΐου 2017, σ. 7.

(29) Επομένως, για τον σκοπό του υπολογισμού της φορολογικής ελάφρυνσης δικαιούχων του καθεστώτος ZFM, η Πορτογαλία δεν έλαβε υπόψη, ούτε έλεγξε, τα ισοδύναμα πλήρους απασχόλησης (στο εξής: ΙΠΑ) ([33]), αλλά μόνο τις θέσεις εργασίας που δήλωσαν οι δικαιούχοι στις ετήσιες φορολογικές δηλώσεις τους (Έντυπο 22, «Modelo 22» ([34])), και σε ορισμένες περιπτώσεις, στις δηλώσεις που υπέβαλαν οι δικαιούχοι εταιρείες σε σχέση με την παρακράτηση φόρου επί του εισοδήματος των υπαλλήλων τους (Έντυπο 10, «Modelo 10», Έντυπο 30, «Modelo 30», ή μηνιαία κατάσταση μισθοδοσίας, declaração mensal de remunerações, στο εξής: DMR ([35])): οι τελευταίες αυτές δηλώσεις μπορεί να παρέχουν τη δυνατότητα διασταυρούμενου ελέγχου με τις πληροφορίες για τις δηλωθείσες θέσεις εργασίας στο «Modelo 22» ([36]). Όλες οι ως άνω δηλώσεις θεωρούνται κατά τεκμήριο αληθείς, κατά την έννοια του άρθρου 75 του γενικού φορολογικού νόμου («Lei Geral Tributária»). Εάν οι οντότητες δεν συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους υποβολής δηλώσεων, είτε παραλείποντας να υποβάλουν δηλώσεις είτε υποβάλλοντας εσφαλμένες πληροφορίες, εφαρμόζονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στον γενικό νόμο περί φορολογικών αδικημάτων («Regime Geral das Infrações Tributárias») ([37]).

(30) Από το 2013, η DMR περιλάμβανε μηνιαίες καταστάσεις ([38]), η δε Πορτογαλία ανέφερε ότι έλαβε υπόψη μόνο τον αριθμό των θέσεων εργασίας που δηλώθηκε τον Δεκέμβριο κάθε έτους, ανεξαρτήτως του αν οι οικείοι υπάλληλοι εργάστηκαν ή όχι για την εταιρεία καθ' όλη τη διάρκεια του έτους. Όταν η Επιτροπή ζήτησε από την Πορτογαλία να παράσχει υπολογισμούς του αριθμού των θέσεων εργασίας ως ΙΠΑ, σύμφωνα με τον ορισμό των ΚΓΠΕ 2007, η Πορτογαλία ισχυρίστηκε ότι ο εν λόγω ορισμός της απασχόλησης δεν εφαρμόζεται στις περιφερειακές ενισχύσεις λειτουργίας αλλά μόνο στα καθεστώτα επενδυτικών ενισχύσεων που εγκρίνονται βάσει των ΚΓΠΕ 2007, καθώς δεν περιλαμβάνεται ειδικώς στην ενότητα των ΚΓΠΕ 2007 για τις ενισχύσεις λειτουργίας, αλλά στην ενότητα για τις επενδυτικές ενισχύσεις. Η Πορτογαλία ισχυρίστηκε επίσης ότι ο ορισμός του αριθμού απασχολουμένων στο άρθρο 5 του παραρτήματος Ι του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 800/2008 της Επιτροπής ([39]) (γενικός κανονισμός απαλλαγής κατά κατηγορία, στο εξής: ΓΚΑΚ 2008) σχετίζεται μόνο με τον ορισμό των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜΜΕ) εντός του πεδίου εφαρμογής του ΓΚΑΚ 2008 και δεν εφαρμόζεται στο καθεστώς Regime III, το οποίο υπόκειται σε ad hoc απόφαση. Η Πορτογαλία ισχυρίστηκε επίσης ότι κύριος σκοπός του εγκεκριμένου καθεστώτος ZFM δεν είναι η δημιουργία θέσεων εργασίας ή η αντιστάθμιση του μισθολογικού κόστους, αλλά μάλλον η προώθηση της οικονομικής, κοινωνικής και εδαφικής συνοχής σε εξόχως απόκεντρη περιοχή μέσω του εκσυγχρονισμού και της διαφοροποίησης της οικονομίας της ([40]).

(31) Στο πλαίσιο της έρευνας του 2016, οι υπηρεσίες της Επιτροπής ζήτησαν από την Πορτογαλία να παράσχει τον αριθμό μητρώου κοινωνικής ασφάλισης όλων των υπαλλήλων που απασχολήθηκαν από δικαιούχους του καθεστώτος ZFM κατά τα έτη 2012 και 2013, προκειμένου να ελέγξει ενδεχόμενη διπλή καταμέτρηση των θέσεων εργασίας. Μολονότι προσκόμισε τα εν λόγω στοιχεία, η Πορτογαλία επισήμανε ότι δεν είχαν σημασία για τους σκοπούς της εφαρμογής του καθεστώτος ZFM, καθώς πρόκειται για φορολογικό καθεστώς, οι δε έλεγχοι διενεργούνται μέσω φορολογικών δηλώσεων ([41]).

([33]) Βάσει του ορισμού που προβλέπεται στο σημείο 58 και στην υποσημείωση 52 των ΚΓΠΕ 2007. [δηλαδή «*ως "αριθμός εργαζομένων" νοείται ο αριθμός των ετήσιων μονάδων εργασίας (ΕΜΕ), δηλαδή ο αριθμός των εργαζομένων πλήρους απασχόλησης που έχουν εργαστεί κατά τη διάρκεια ενός έτους. Η μερική και η εποχιακή απασχόληση ισοδυναμούν με κλάσματα των ΕΜΕ*»]. Η έννοια των ΕΜΕ αναφέρεται επίσης στο άρθρο 5 του παραρτήματος Ι του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 800/2008 της Επιτροπής [και του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 651/2014 της Επιτροπής]. Βλέπε υποσημειώσεις 39 και 56 κατωτέρω.

([34]) Βάσει των άρθρων 117 και 127 του κώδικα φόρου εισοδήματος εταιρειών (στο εξής: CIRC), οι εταιρείες υποβάλλουν το «Modelo 22» (παράρτημα D, πεδίο 6 — «*Οντότητες με άδεια στη ZFM*») σε ετήσια βάση για να δηλώσουν τον αριθμό θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν/διατηρήθηκαν, προκειμένου να εξακριβωθεί η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις επιλεξιμότητας που καθορίζονται στο άρθρο 36 του EBF. Σύμφωνα με τις πορτογαλικές αρχές, το «Modelo 22» καθιστά δυνατό μόνο τον ποσοτικό προσδιορισμό των θέσεων εργασίας που συνεπάγονται παρακράτηση φόρου, οι οποίες δημιουργούνται και διατηρούνται κατά τη σχετική περίοδο (απόφαση αριθ. 16566-A/2012 του ιδιαίτερου γραφείου του υπουργού Οικονομικών). Βλέπε επιστολή της Πορτογαλίας, της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 3-4.

([35]) Το «Modelo 10» υποβάλλεται από εταιρείες για τη δήλωση ετήσιου, φορολογητέου, απαλλασσόμενου και μη φορολογητέου εισοδήματος υποκειμένων στον φόρο (υπαλλήλων των εταιρειών) που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος στην πηγή, οι οποίοι είναι κάτοικοι Πορτογαλίας για φορολογικούς σκοπούς. Το «Modelo 30» είναι το ίδιο είδος φορολογικής δήλωσης, αλλά αφορά το εισόδημα υποκειμένων στον φόρο (υπαλλήλων των εταιρειών) οι οποίοι δεν είναι κάτοικοι Πορτογαλίας. Σύμφωνα με τις πορτογαλικές αρχές, η εν λόγω φορολογική δήλωση περιέχει μόνο πληροφορίες σχετικά με τη χώρα κατοικίας του υποκειμένου στον φόρο, η οποία μπορεί να μην ταυτίζεται με τη χώρα στην οποία ασκεί τη δραστηριότητά του ως υπαλλήλου υπό τη διεύθυνση της εταιρείας στην οποία απασχολείται. Η DMR, η οποία εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2013 (υπουργική εκτελεστική απόφαση αριθ. 6/2013 της 10ης Ιανουαρίου 2013), επιτελεί την ίδια λειτουργία, αλλά μόνο για εισόδημα από μισθωτή εργασία και σε μηνιαία βάση. Περιέχει επίσης πληροφορίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου, τις υποχρεωτικές εισφορές σε συστήματα κοινωνικής ασφάλισης και τα νόμιμα επιμέρους συστήματα για την υγεία και τις συνδικαλιστικές οργανώσεις (βλέπε επιστολή της Πορτογαλίας της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 2-3). Οι πορτογαλικές φορολογικές αρχές θεωρούν όλες τις ανωτέρω δηλώσεις «παρεπόμενες υποχρεώσεις», καθώς δεν συνεπάγονται τη βεβαίωση φόρου.

([36]) Επιστολές της Πορτογαλίας της 29ης Οκτωβρίου 2015 (2015/107167), της 2ας Μαΐου 2017, σ. 8-9, και της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 25.

([37]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 2.

([38]) Υποσημείωση 35 ανωτέρω.

([39]) Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 800/2008 της Επιτροπής, της 6ης Αυγούστου 2008, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων ως συμβατών με την κοινή αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης (ΕΕ L 214 της 9.8.2008, σ. 3).

([40]) Επιστολές της Πορτογαλίας της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 15-16, και της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 5-6.

([41]) Επιστολές της Πορτογαλίας της 2ας Μαΐου 2017, σ. 7, της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 14 και 17, και της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 1.

(32) Επιπλέον, η Πορτογαλία επισήμανε ότι οι δικαιούχοι εταιρείες δεν υποχρεούνται να υποβάλουν στη φορολογική διοίκηση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο της σχέσης απασχόλησης που έχουν με τους δηλωθέντες υπαλλήλους, καθώς η βεβαίωση φόρου πραγματοποιείται βάσει των φορολογικών δηλώσεων («Modelos») που αναφέρθηκαν στην αιτιολογική σκέψη 29 της παρούσας απόφασης ([42]). Η φορολογική διοίκηση ενδέχεται να ζητήσει τις εν λόγω πληροφορίες μόνο εάν έχει στοιχεία που δημιουργούν υπόνοιες για σφάλματα, παραλείψεις, ανακρίβειες κ.λπ. ([43]) Το άρθρο 16 του πορτογαλικού εργατικού κώδικα προβλέπει την προστασία της ιδιωτικής ζωής, με αποτέλεσμα να μην επιτρέπεται αυτομάτως η πρόσβαση σε δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα τα οποία περιέχονται σε σχέση απασχόλησης, χωρίς τη συγκατάθεση του υποκειμένου των δεδομένων ([44]). Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 59 παράγραφος 2 και το άρθρο 75 παράγραφος 1 του Lei Geral Tributária, θεωρείται, κατά τεκμήριο, ότι οι υποκείμενοι στον φόρο ενεργούν καλόπιστα. Επομένως, οι δηλώσεις που υποβάλλουν καθώς και τα στοιχεία και οι αξιολογήσεις των λογαριασμών ή της λογιστικής τους θεωρούνται, κατά τεκμήριο, αληθή και αποτέλεσμα καλόπιστων ενεργειών ([45]).

(33) Επιπλέον, η Πορτογαλία προσκόμισε πληροφορίες, οι οποίες καταδεικνύουν ότι, για ορισμένους δικαιούχους ενίσχυσης βάσει του καθεστώτος ZFM που περιλαμβάνονταν στο δείγμα της παρακολούθησης του 2015 και στην επακόλουθη έρευνα του 2016, μέρος των θέσεων εργασίας για τις οποίες χορηγήθηκαν φορολογικές ελαφρύνσεις βρίσκονταν εκτός της Μαδέρας (ορισμένες ακόμη και εκτός της Ένωσης). Η Πορτογαλία επισήμανε ότι, για τον σκοπό της εφαρμογής του καθεστώτος ZFM, η πρακτική της είναι να λαμβάνει υπόψη θέσεις εργασίας που δημιουργούνται εντός ή εκτός της περιφέρειας της Μαδέρας: εφόσον οι θέσεις εργασίας δημιουργούνται από εταιρεία καταχωρισμένη στη ZFM, δεν είναι αναγκαίο να δημιουργούνται στην περιοχή αυτή. Καθώς, σύμφωνα με το πορτογαλικό εργατικό δίκαιο, οι εταιρείες και οι υπάλληλοι μπορούν να ορίζουν ελεύθερα τον τόπο παροχής των υπηρεσιών των υπαλλήλων, για τους σκοπούς της εφαρμογής του καθεστώτος ZFM, ο τόπος εργασίας μπορεί να βρίσκεται οπουδήποτε, ακόμη και εκτός της Μαδέρας και της Πορτογαλίας. Η Πορτογαλία επισήμανε επίσης ότι τα δεδομένα των «υπαλλήλων» που περιέχονταν στις οικείες φορολογικές δηλώσεις δεν είχαν καμία σχέση με την ιθαγένειά τους (δηλαδή η ιθαγένεια δεν έχει σημασία για φορολογικούς σκοπούς) ([46]). Επιπλέον, κατά την Πορτογαλία, οι υπάλληλοι εταιρειών δικαιούχων του καθεστώτος ZFM, οι οποίοι εργάζονται μόνιμα εκτός της Πορτογαλίας, είναι αντικειμενικά αμειβόμενοι υπάλληλοι της δικαιούχου εταιρείας και συμβάλλουν, μέσω της εργασίας τους, στη δημιουργία εσόδων για τη δικαιούχο εταιρεία και, επομένως, οι θέσεις εργασίας τους πρέπει να ληφθούν υπόψη ως «θέσεις εργασίας που δημιουργήθηκαν και διατηρήθηκαν» για τον σκοπό της εφαρμογής του καθεστώτος ZFM ([47]).

(34) Όσον αφορά τους ελέγχους που διενήργησαν οι πορτογαλικές αρχές σχετικά με τον αριθμό θέσεων εργασίας που δημιούργησαν και διατήρησαν οι δικαιούχοι του καθεστώτος ZFM, η Πορτογαλία επισήμανε ότι, σε περίπτωση αποκλίσεων μεταξύ των πληροφοριών που περιέχονται στις διάφορες δηλώσεις, το «Modelo 10» και το «Modelo 30», καθώς και η DMR (από την 1η Ιανουαρίου 2013) υπερισχύουν του «Modelo 22» ([48]). Μετά το αίτημα παροχής πληροφοριών των υπηρεσιών της Επιτροπής, σχετικά με διάφορες αποκλίσεις που εντοπίστηκαν κατά την παρακολούθηση του 2015, η Πορτογαλία ανέφερε ότι το «Modelo 22» καθιστά δυνατό τον ποσοτικό προσδιορισμό μόνο για τις θέσεις που συνεπάγονται παρακράτηση φόρου οι οποίες δημιουργήθηκαν και διατηρήθηκαν κατά την οικεία περίοδο. Τούτο μπορεί να συνεπάγεται αποκλίσεις με τα άλλα «Modelos», ειδικότερα στην περίπτωση εισοδήματος υπαλλήλων χαμηλότερου ορισμένου κατώτατου ορίου που δεν συνεπάγεται παρακράτηση φόρου. Επιπλέον, η Πορτογαλία ενημέρωσε ότι οι φορολογικές αρχές ζήτησαν από τις οικείες εταιρείες να διορθώσουν τον αριθμό των θέσεων εργασίας που δήλωσαν στις ετήσιες φορολογικές δηλώσεις τους, χωρίς να αμφισβητηθεί ποτέ η καθαυτό απόδειξη της ύπαρξης των θέσεων εργασίας.

(35) Η Πορτογαλία ανέφερε επίσης ότι, κατά την εφαρμογή του Regime III, ακόμη και σε περίπτωση παράλειψης, εκ μέρους των δικαιούχων, να δηλώσουν τον αριθμό των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν στην περιοχή, θεώρησε ότι οι ετήσιες φορολογικές δηλώσεις υποβλήθηκαν δεόντως και, ως εκ τούτου, η βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου και του ποσού της μείωσης φόρου δεν επηρεάστηκε.

([42]) Επιστολές της Πορτογαλίας της 6ης Ιουλίου 2015 (2015/065783), σ. 8, της 31ης Μαρτίου 2016, σ. 19, και της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 17.

([43]) Επιστολές της Πορτογαλίας της 29ης Οκτωβρίου 2015, σ. 11, της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 25, και της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 7. Όταν το θεωρεί αναγκαίο, η εθνική φορολογική αρχή ζητεί από τις εταιρείες να υποβάλουν τη σύμβαση απασχόλησης των υπαλλήλων τους. Εάν η σύμβαση απασχόλησης δεν είναι διαθέσιμη [σε πολλές περιπτώσεις η σχέση εργασίας συνάπτεται χωρίς να επισημοποιηθεί εγγράφως — συμβάσεις αορίστου χρόνου και πλήρους απασχόλησης— καθώς, στο πορτογαλικό δίκαιο, ισχύει η αρχή της ελευθερίας τήρησης τύπου (άρθρο 219 του αστικού κώδικα)], ενδέχεται να ζητηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο να αποδείξει την ύπαρξη σχέσης απασχόλησης με άλλον τρόπο. Ειδικότερα, βλέπε επιστολές της Πορτογαλίας της 31ης Μαρτίου και της 2ας Μαΐου 2017, σ. 5 και σ. 9, αντίστοιχα.

([44]) Επιστολή της Πορτογαλίας, της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 16-17.

([45]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 7-8.

([46]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 4.

([47]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 31ης Μαρτίου 2016, σ. 5-6.

([48]) Επιστολές της Πορτογαλίας της 2ας Μαΐου 2017, σ. 9, και της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 2.

(36) Τέλος, η Πορτογαλία ισχυρίστηκε ότι, για συγκεκριμένο είδος εταιρειών συμμετοχών —τις «Sociedades Gestoras de Participações Sociais» (στο εξής: SGPS)—, το καθεστώς ZFM δεν απαιτεί τη δημιουργία θέσεων εργασίας προκειμένου οι εν λόγω εταιρείες να επωφεληθούν της μείωσης του φόρου εταιρειών. Κατά την Πορτογαλία, η απαλλαγή των SGPS από την υποχρέωση δημιουργίας θέσεων εργασίας περιλαμβανόταν στο σχέδιο νομοθετικού διατάγματος ([49]) που προσαρτήθηκε στην κοινοποίηση. Επομένως, κατά τη γνώμη της, η έγκριση του καθεστώτος με την απόφαση της Επιτροπής του 2007 ενέκρινε επίσης έμμεσα την εν λόγω απαλλαγή, μαζί με τις λοιπές διατάξεις του ίδιου νόμου.

3. ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΣΗΜΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

(37) Στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή εξέφρασε την προκαταρκτική άποψη ότι το καθεστώς ZFM συνιστά κρατική ενίσχυση για τους σκοπούς του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ και πρόσθεσε ότι διατηρεί σοβαρές αμφιβολίες σχετικά με τη συμβατότητα του καθεστώτος, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, με την εσωτερική αγορά.

(38) Όσον αφορά την ύπαρξη ενίσχυσης, η Επιτροπή κατέληξε, σε προκαταρκτική βάση, στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς ZFM που εφάρμοσε η Πορτογαλία υπέρ των εταιρειών της ZFM συνιστά κρατική ενίσχυση ([50]). Αποφασίζεται από το Δημόσιο και καταλογίζεται σε αυτό ([51]). Η ενίσχυση είναι επιλεκτική, καθώς παρέχει πλεονέκτημα στις εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στη ZFM στον βαθμό που παρέχει στις εταιρείες της ZFM τη δυνατότητα μείωσης του κανονικώς οφειλόμενου φόρου εισοδήματος εταιρειών, η οποία δεν δικαιολογείται από τη λογική του φορολογικού συστήματος ([52]). Στο μέτρο που εταιρείες καταχωρισμένες στη ZFM ασκούσαν δραστηριότητες ανοικτές στον διεθνή ανταγωνισμό, η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι το καθεστώς ZFM νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό, καθώς μπορεί να βελτιώσει την ανταγωνιστική θέση των δικαιούχων του καθεστώτος ZFM σε σύγκριση με εκείνη άλλων εταιρειών με τις οποίες ανταγωνίζονται ([53]).

(39) Όσον αφορά τον σύννομο χαρακτήρα του καθεστώτος ZFM, η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει επίσημη διαδικασία έρευνας σχετικά με δύο ζητήματα ([54]):

i) τη γεωγραφική προέλευση των κερδών και

ii) τη μη επαλήθευση της δημιουργίας/διατήρησης θέσεων εργασίας στην περιοχή.

(40) Σύμφωνα με τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013, το καθεστώς ZFM εγκρίθηκε με την προϋπόθεση ότι η επιτρεπόμενη μείωση φόρου εισοδήματος θα εφαρμοστεί σε κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στην περιοχή. Η θεμελιώδης αυτή προϋπόθεση συνδέεται αυστηρά με τον στόχο των περιφερειακών ενισχύσεων λειτουργίας για τις εξόχως απόκεντρες περιοχές (δηλαδή την αντιστάθμιση του πρόσθετου κόστους με το οποίο επιβαρύνονται οι εταιρείες στις εν λόγω περιοχές λόγω των διαρθρωτικών μειονεκτημάτων των περιοχών) και επίσης εξηγεί γιατί η έγκριση, με την απόφαση της Επιτροπής του 2007, βασίστηκε στη μελέτη σχετικά με το πρόσθετο κόστος με το οποίο επιβαρύνονται εταιρείες στην εξόχως απόκεντρη περιοχή της Μαδέρας ([55]).

(41) Η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι, εάν οι εταιρείες δεν ασκούν τη δραστηριότητά τους στη Μαδέρα, δεν επιβαρύνονται με οποιοδήποτε πρόσθετο κόστος λόγω της άσκησης της δραστηριότητάς τους σε εξόχως απόκεντρη περιοχή. Επομένως, δεν μπορούν να θεωρηθούν νόμιμοι δικαιούχοι του εγκεκριμένου καθεστώτος ZFM και δεν δικαιούνται περιφερειακή ενίσχυση λειτουργίας.

(42) Η Επιτροπή παρατήρησε επίσης ότι η Πορτογαλία δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με ενδεχόμενους ελέγχους που είχαν διενεργήσει οι αρμόδιες φορολογικές αρχές όσον αφορά την προέλευση των εσόδων που δηλώθηκαν και στα οποία εφαρμόστηκε η μείωση φόρου εισοδήματος. Επιπλέον, όπως προκύπτει από την περίπτωση κάθε δικαιούχου του καθεστώτος που περιλήφθηκε στο δείγμα, η Πορτογαλία δεν υπέβαλε πληροφορίες σχετικά με τον τόπο πραγματικής άσκησης της δραστηριότητας, αλλά περιορίστηκε μόνο στην υποβολή της διεύθυνσης της έδρας των δικαιούχων στη Μαδέρα. Δεδομένου ότι η Πορτογαλία αναγνώρισε ότι οι μειώσεις φόρου εφαρμόζονται κυρίως στο

([49]) Άρθρο 36 παράγραφος 8 του σχεδίου νομοθετικού διατάγματος για την τροποποίηση του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 163/2003 της 24ης Ιουλίου 2003, του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 215/1989 της 1ης Ιουλίου 1989 και του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 500/80 της 20ής Οκτωβρίου 1980. Βλέπε επιστολή της Πορτογαλίας της 28ης Ιουνίου 2006 (1900/80392).

([50]) Αιτιολογική σκέψη 54 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.

([51]) Αιτιολογική σκέψη 51 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.

([52]) Αιτιολογική σκέψη 52 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.

([53]) Αιτιολογική σκέψη 53 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.

([54]) Αιτιολογική σκέψη 63 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.

([55]) «Towards a Diversification Strategy for Madeira Autonomous Region — Recommendations to overcome the problem of ultra-peripherality, final report», ECORYS-NEI (Netherlands Economic Institute), Ρότερνταμ, 2004.

εισόδημα από δραστηριότητες εκτός Πορτογαλίας, υπήρχε ήδη σοβαρή ένδειξη ότι η σχετική προϋπόθεση συμβατότητας, η οποία αφορά την προέλευση των κερδών που επωφελούνται της μείωσης του φόρου εισοδήματος, δεν πληρούνταν. Επιπλέον, η αναφερόμενη εργασία υπαλλήλων εκτός της Μαδέρας ή ακόμη και εκτός της Ένωσης, ή η ανυπαρξία υπαλλήλων λόγω του υψηλού αριθμού διπλών καταμετρήσεων, όπως προέκυψε από την παρακολούθηση του 2015, ήταν επίσης σοβαρές ενδείξεις ότι οι φορολογικές ελαφρύνσεις που χορηγήθηκαν σε δικαιούχους του καθεστώτος ZFM μπορεί να μην συνδέονταν με κέρδη παραγόμενα στην περιοχή.

(43) Όσον αφορά το κριτήριο συμβατότητας που σχετίζεται με τη δημιουργία/διατήρηση θέσεων εργασίας στην περιφέρεια της Μαδέρας, η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι η Πορτογαλία εφάρμοσε το καθεστώς ZFM, καθ' όλη τη διάρκειά του, κατά τρόπο που δεν συνάδει με τον σκοπό του εγκεκριμένου καθεστώτος καθώς και με τα κριτήρια συμβατότητας που καθορίστηκαν στις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013. Η μη επαλήθευση της δημιουργίας/διατήρησης θέσεων εργασίας καταδείχθηκε από τα αποτελέσματα της παρακολούθησης του 2015, κατά τα οποία: i) υπάλληλοι που εργάστηκαν για τμήμα του φορολογικού έτους ελήφθησαν υπόψη ως υπάλληλοι πλήρους απασχόλησης, ii) υπάλληλοι και μέλη του διοικητικού συμβουλίου καταμετρήθηκαν ταυτόχρονα ως κανονικοί υπάλληλοι σε περισσότερες από μία εταιρείες της ZFM και iii) υπάλληλοι που εργάζονταν εκτός της Μαδέρας, ακόμη και εκτός της Ένωσης, λήφθηκαν υπόψη για τον υπολογισμό της δημιουργίας θέσεων εργασίας στις οποίες βασίστηκε η έκπτωση φόρου εισοδήματος που προβλέπεται από το καθεστώς, στοιχεία τα οποία η Πορτογαλία επιβεβαίωσε, στο σύνολό τους, ως συνήθη πρακτική κατά την έρευνα του 2016.

(44) Επιπλέον, η Επιτροπή παρατήρησε ότι η έννοια της «θέσης εργασίας» και ο τρόπος υπολογισμού των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν και διατηρήθηκαν στην περιοχή δεν αντιστοιχούσαν στους ορισμούς, τις προϋποθέσεις και τις αρχές που καθορίζονται στις ΚΓΠΕ 2007.

(45) Σε προκαταρκτική βάση, η Επιτροπή κατέληξε επίσης στο συμπέρασμα ότι οι δραστηριότητες που ασκούσαν υπάλληλοι εκτός της περιοχής δεν μπορούν να θεωρηθούν δραστηριότητες πραγματικά και ουσιαστικά ασκούμενες στη Μαδέρα, μολονότι τα παραγόμενα έσοδα μπορούν να κατανεμηθούν σε εταιρείες ευρισκόμενες στη ZFM.

(46) Επίσης, κατά την προκαταρκτική άποψη της Επιτροπής, οι φορολογικοί έλεγχοι που διενήργησαν οι πορτογαλικές φορολογικές αρχές είναι επίσης σοβαρή ένδειξη ότι, στην πράξη, η Πορτογαλία δεν διασφαλίζει κατάλληλο έλεγχο της συμμόρφωσης με τα θεμελιώδη κριτήρια συμβατότητας που καθορίστηκαν στις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013. Συγκεκριμένα, η Πορτογαλία δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι διενήργησε ελέγχους εκτός του πεδίου της παρακολούθησης των υπηρεσιών της Επιτροπής· εν πάση περιπτώσει, η φύση των εν λόγω ελέγχων φαινόταν να έχει εξολοκλήρου φορολογικούς σκοπούς και να μην συνδέεται με τα ανωτέρω κριτήρια· και [30 %-40 %] (*) του συνόλου των υπαλλήλων που δηλώθηκαν ως υπάλληλοι δικαιούχων του καθεστώτος ZFM για τα έτη 2012 και 2013 καταμετρήθηκαν ως εργαζόμενοι σε περισσότερες από μία εταιρείες δικαιούχους του καθεστώτος ZFM με σκοπό την επίτευξη της μείωσης φόρου για τους δικαιούχους.

(47) Τέλος, η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες όσον αφορά τη διατήρηση των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν, βάσει των αποτελεσμάτων της παρακολούθησης του 2015, τα οποία κατέδειξαν πολύ υψηλή διακύμανση του αριθμού των υπαλλήλων που απασχολούνταν κάθε μήνα από τους δικαιούχους του καθεστώτος ZFM.

(48) Επιπλέον, η Επιτροπή εξέτασε αν μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο του καθεστώτος ZFM μπορούν να θεωρηθούν συμβατές, εάν απαλλάσσονται κατά κατηγορία βάσει του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 651/2014 της Επιτροπής (γενικός κανονισμός απαλλαγής κατά κατηγορία, στο εξής: ΓΚΑΚ 2014) ([56]), ο οποίος ενδέχεται να εφαρμόζεται αναδρομικά σε μεμονωμένες ενισχύσεις χορηγηθείσες πριν από την έναρξη ισχύος των αντίστοιχων διατάξεων του ΓΚΑΚ 2014, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις ([57]).

(49) Η Αυτόνομη Περιφέρεια Μαδέρας (ΑΠΜ) είναι, κατά το άρθρο 349 της ΣΛΕΕ, εξόχως απόκεντρη περιοχή. Σύμφωνα με το άρθρο 15 παράγραφος 4 του ΓΚΑΚ 2014, είναι επιλέξιμη για περιφερειακή ενίσχυση λειτουργίας βάσει της παρέκκλισης που προβλέπεται στο άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ, υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις: i) οι δικαιούχοι ασκούν πραγματικά τη δραστηριότητά τους στην εξόχως απόκεντρη περιοχή και ii) το ετήσιο ποσό ενίσχυσης δεν υπερβαίνει μέγιστο ποσοστό της ακαθάριστης προστιθέμενης αξίας που δημιουργείται ετησίως ή του ετήσιου κόστους εργασίας που φέρει ο δικαιούχος ή του ετήσιου κύκλου εργασιών του δικαιούχου που πραγματοποιείται στη συγκεκριμένη περιοχή.

(*) Εμπιστευτικές πληροφορίες.

([56]) Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 651/2014 της Επιτροπής, της 17ης Ιουνίου 2014, για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων ως συμβατών με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης (ΕΕ L 187 της 26.6.2014, σ. 1).

([57]) Άρθρο 58 του ΓΚΑΚ 2014.

(50) Το καθεστώς ZFM συνίσταται σε φορολογικές ελαφρύνσεις, όπως περιγράφηκε στην αιτιολογική σκέψη 12 της παρούσας απόφασης, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση των δαπανών με τις οποίες θα έπρεπε να επιβαρυνθούν οι εταιρείες στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους. Ως εκ τούτου, συνιστά ενίσχυση λειτουργίας υπέρ των εταιρειών που μπορούν να επωφεληθούν αυτού στη ZFM. Ωστόσο, βάσει των πληροφοριών που υπέβαλε η Πορτογαλία κατά τη διάρκεια της παρακολούθησης, η Επιτροπή διατύπωσε την προκαταρκτική άποψη ότι οι δικαιούχοι του καθεστώτος που εφάρμοσε η Πορτογαλία δεν ασκούσαν κατ' ανάγκη τη δραστηριότητά τους στη Μαδέρα. Επιπλέον, η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι τα σχετικά ποσά ενίσχυσης δεν σχετίζονταν κατ' ανάγκη με την ακαθάριστη προστιθέμενη αξία, το κόστος εργασίας ή τον κύκλο εργασιών που παράγονται στη Μαδέρα ([58]).

(51) Συμπερασματικά, η Επιτροπή εξέφρασε την προκαταρκτική άποψη ότι το καθεστώς ZFM, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, δεν συνάδει με τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013 και, εν πάση περιπτώσει, με τις ΚΓΠΕ 2007, δεδομένου ότι τα δύο ζητήματα που αναφέρονται στην αιτιολογική σκέψη 39 των αποφάσεων αντικατόπτριζαν τις θεμελιώδεις προϋποθέσεις για την έγκριση της περιφερειακής ενίσχυσης λειτουργίας βάσει των ΚΓΠΕ 2007. Η Επιτροπή διατύπωσε επίσης αμφιβολίες για το αν οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο του καθεστώτος μπορούν να θεωρηθούν συμβατές βάσει του ΓΚΑΚ 2014 για τις ενισχύσεις λειτουργίας στις εξόχως απόκεντρες περιοχές ([59]). Τέλος, η Επιτροπή διατύπωσε αμφιβολίες για το αν το καθεστώς ZFM, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, μπορεί να θεωρηθεί συμβατό απευθείας βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι οι πορτογαλικές αρχές φαίνεται να το έχουν εφαρμόσει κατά τρόπο που δεν αντισταθμίζει τα διαρθρωτικά μειονεκτήματα τα οποία ενδέχεται πράγματι να ανακύπτουν για τις εταιρείες στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους στη Μαδέρα ([60]).

4. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΟΒΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΚΙΝΗΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑΣ

4.1. Πρόσθετες πληροφορίες που υπέβαλε η Πορτογαλία κατά τη διάρκεια της διεξοδικής έρευνας

(52) Με την απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή ζήτησε από την Πορτογαλία να προσκομίσει λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά με εφαρμογή του καθεστώτος ZFM καθ' όλη τη διάρκειά του (2007 έως 2014) ([61]). Ειδικότερα, η Επιτροπή ζήτησε από την Πορτογαλία να παράσχει:

— κατάλογο όλων των εταιρειών που ήταν καταχωρισμένες στη ZFM για το διάστημα από το 2007 έως το 2014, με μνεία των ποσών ενίσχυσης που έλαβαν σε κάθε έτος·

— κατάλογο όλων των υπαλλήλων που απασχόλησαν οι καταχωρισμένες στη ZFM εταιρείες (2007 έως 2014)·

— κατάλογο των 25 σημαντικότερων αποδεκτών ενίσχυσης στη ZFM βάσει του καθεστώτος III κατά τα έτη 2007 έως 2011 και 2014 (με μνεία των ποσών ενίσχυσης που έλαβαν σε κάθε έτος και του αριθμού υπαλλήλων που λήφθηκε υπόψη για τη χορήγηση της μείωσης του φόρου και με παροχή σχετικών αποδεικτικών έγγραφων)·

— απόδειξη της προέλευσης του εισοδήματος όλων των δικαιούχων του καθεστώτος ZFM που περιλαμβάνονταν στο δείγμα, οι οποίοι επιλέχθηκαν κατά την παρακολούθηση για τα έτη 2012 και 2013, καθώς και των 25 σημαντικότερων αποδεκτών ενίσχυσης στο πλαίσιο του καθεστώτος ZFM για τα έτη 2007 έως 2011 και 2014 (συμπεριλαμβανομένων σχετικών αποδεικτικών έγγραφων·

— απόδειξη του πραγματικού τόπου άσκησης της δραστηριότητας όλων των δικαιούχων του καθεστώτος ZFM που περιλαμβάνονταν στο δείγμα για το διάστημα από το 2007 έως το 2014 (συμπεριλαμβανομένων σχετικών αποδεικτικών έγγραφων)·

— υπολογισμό του αριθμού των υπαλλήλων όλων των δικαιούχων του καθεστώτος ZFM που περιλαμβάνονταν στο δείγμα (έτη 2007 έως 2014) σε ισοδύναμα πλήρους απασχόλησης βάσει του ορισμού που προβλέπεται στο σημείο 58 και στην υποσημείωση 52 των ΚΓΠΕ 2007 (συμπεριλαμβανομένων σχετικών αποδεικτικών έγγραφων)·

([58]) Αιτιολογική σκέψη 60 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.
([59]) Αιτιολογική σκέψη 61 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.
([60]) Αιτιολογική σκέψη 62 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.
([61]) Αιτιολογική σκέψη 64 σημεία 1 έως 7 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας. Επομένως, πέραν των δύο ετών που αποτέλεσαν αντικείμενο της παρακολούθησης του 2015 (δηλαδή 2012 και 2013). Επιπλέον επισημαίνεται ότι οι περισσότερες από τις πληροφορίες που ζητήθηκαν στην αιτιολογική σκέψη 64 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας είχαν ήδη περιληφθεί σε επανειλημμένα και άκαρπα αιτήματα παροχής πληροφοριών που απηύθυνε η Επιτροπή στην Πορτογαλία κατά την έρευνα του 2016· αφορούσαν ειδικότερα i) απόδειξη της προέλευσης του εισοδήματος που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης για όλους τους δικαιούχους του καθεστώτος ZFM που περιλαμβάνονταν στο δείγμα, ii) απόδειξη του τόπου πραγματικής άσκησης της δραστηριότητας για όλους τους δικαιούχους του καθεστώτος ZFM που περιλαμβάνονταν στο δείγμα, iii) υπολογισμό του αριθμού των υπαλλήλων (συμπεριλαμβανομένων θέσεων διοίκησης) για όλους τους δικαιούχους του καθεστώτος ZFM που περιλαμβάνονταν στο δείγμα και iv) απόδειξη ελέγχου των δραστηριοτήτων των δικαιούχων του καθεστώτος ZFM που περιλαμβάνονταν στο δείγμα για τα έτη 2012 και 2013, βλέπε επιστολές της Επιτροπής της 29ης Φεβρουαρίου 2016 (D/020793), της 29ης Μαρτίου 2017 (D/030362), της 11ης Αυγούστου 2017 (D/069475) και της 2ας Οκτωβρίου 2017 (D/099275).

— μη προβληθέντα προηγουμένως επιχειρήματα όσον αφορά τη συμβατότητα των προϋποθέσεων του καθεστώτος ZFM που εφάρμοσε η Πορτογαλία βάσει του ΓΚΑΚ 2014 ή του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ.

(53) Η Επιτροπή ενημέρωσε περαιτέρω την Πορτογαλία ότι, χωρίς τις προαναφερθείσες πληροφορίες, θα λάμβανε απόφαση βάσει των πληροφοριών που είχε στη διάθεσή της ([62]).

(54) Με επιστολές της 11ης και της 26ης Σεπτεμβρίου 2018 ([63]) και της 24ης Απριλίου 2019, αντιστοίχως, η Πορτογαλία υπέβαλε πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με την εφαρμογή του καθεστώτος ZFM καθώς και παρατηρήσεις επί της απόφασης έναρξης της διαδικασίας.

(55) Στις 11 Σεπτεμβρίου 2018 η Πορτογαλία υπέβαλε στοιχεία για όλες τις εταιρείες που ήταν καταχωρισμένες στη ZFM καθ' όλη τη διάρκεια του καθεστώτος (από το 2007 έως το 2014). Υπέβαλε επίσης τα ποσά των ενισχύσεων που έλαβε κάθε έτος κάθε δικαιούχος έως το 2014. Η Πορτογαλία υπέβαλε επίσης κατάλογο των 25 σημαντικότερων δικαιούχων ενίσχυσης του καθεστώτος ZFM κατά τα έτη 2007 έως 2011 και 2014 ([64]), με μνεία των ποσών ενίσχυσης που έλαβαν. Επιπλέον, με επιστολή της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, η Πορτογαλία υπέβαλε, για τα έτη 2007 έως 2014, κατάλογο των υπαλλήλων που απασχόλησαν όλες οι εταιρείες που ήταν καταχωρισμένες στη ZFM ([65]). Ωστόσο, οι πληροφορίες αυτές δεν καθιστούν δυνατή την πλήρη επαλήθευση των προβληματικών ζητημάτων που εντοπίστηκαν κατά την παρακολούθηση: i) μέλη διοικητικού συμβουλίου και εργαζόμενοι που κατέχουν τέτοιες θέσεις συγχρόνως σε περισσότερες εταιρείες στη ZFM, ii) περιπτώσεις διπλής καταμέτρησης θέσεων εργασίας και iii) θέσεις εργασίας μερικής απασχόλησης οι οποίες λήφθηκαν υπόψη για σκοπούς δημιουργίας/διατήρησης θέσεων εργασίας και πλήρεις φορολογικές ελαφρύνσεις χορηγηθείσες σε εταιρείες της ZFM.

(56) Η Πορτογαλία δεν προσκόμισε πληροφορίες σχετικά με τον αριθμό των υπαλλήλων που λήφθηκε υπόψη για τη χορήγηση της μείωσης του φόρου για τα έτη 2008, 2009 και 2010 ([66]), οι δε πληροφορίες που προσκόμισε για τα έτη 2011 και 2014 ήταν ελλιπείς ([67]). Επιπλέον, για κάθε έτος, οι υποβληθείσες πληροφορίες σχετικά με τον αριθμό των υπαλλήλων παρουσιάζονται με ασαφή τρόπο: i) διαφορετικές πηγές και ii) διαφορετικές περίοδοι δήλωσης χωρίς άμεση σχέση μεταξύ του αριθμού των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν/διατηρήθηκαν και του ποσού ενίσχυσης που λήφθηκε σε κάθε περίοδο.

(57) Επιπλέον, η Πορτογαλία δεν προσκόμισε τις ακόλουθες πληροφορίες, δεδομένα και δικαιολογητικά έγγραφα ([68]) που ήταν αναγκαία για την αξιολόγηση της συμβατότητας της ενίσχυσης:

— απόδειξη των εγγράφων που χρησιμοποιήθηκαν για την επαλήθευση του αριθμού των υπαλλήλων· για τα έτη έως το 2010, η Πορτογαλία διευκρίνισε ότι οι εταιρείες δεν υποχρεούνταν να δηλώνουν τον αριθμό υπαλλήλων στις φορολογικές δηλώσεις τους·

— απόδειξη της προέλευσης του εισοδήματος των δικαιούχων που περιλαμβάνονταν στο δείγμα οι οποίοι επιλέχθηκαν κατά την προκαταρκτική έρευνα ([69]) και των 25 σημαντικότερων δικαιούχων του καθεστώτος ZFM για τα έτη 2007 έως 2009 ([70])·

— απόδειξη του πραγματικού τόπου άσκησης της δραστηριότητας των υπαλλήλων των δικαιούχων του καθεστώτος ZFM·

— υπολογισμός του αριθμού των υπαλλήλων των δικαιούχων του καθεστώτος ZFM που περιλαμβάνονταν στο δείγμα οι οποίοι επιλέχθηκαν κατά την παρακολούθηση για τα έτη 2012 και 2013, καθώς και των 25 σημαντικότερων δικαιούχων ενίσχυσης για τα έτη 2007 έως 2011 και 2014, σε ΙΠΑ σύμφωνα με τον ορισμό που καθορίζεται στο σημείο 58 και στην υποσημείωση 52 των ΚΓΠΕ 2007.

([62]) Αιτιολογική σκέψη 64 δεύτερο εδάφιο της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.
([63]) Επιστολές της 11ης Σεπτεμβρίου 2018 (2018/144207) και της 26ης Σεπτεμβρίου 2018 (2018/153989).
([64]) Πληροφορίες για τα έτη 2012 και 2013 παρασχέθηκαν στο πλαίσιο της παρακολούθησης του 2015.
([65]) Πληροφορίες βάσει στοιχείων που υπέβαλαν οι κοινωνικές ασφαλίσεις και η φορολογική αρχή στις 6 Αυγούστου 2018.
([66]) Από το 2007 έως το 2010 το «Modelo 22» δεν ζητούσε τις πληροφορίες αυτές από τους υποκειμένους στον φόρο.
([67]) Για το έτος 2011, υπάρχουν πληροφορίες για 25 εκ των 62 αποδεκτών ενίσχυσης. Για το 2014, υπάρχουν πληροφορίες για 25 εκ των 526 αποδεκτών ενίσχυσης.
([68]) Πληροφορίες που ζητήθηκαν βάσει της αιτιολογικής σκέψης 64 σημεία 3 έως 6 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.
([69]) Όσον αφορά την αιτιολογική σκέψη 64 σημείο 3 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας, η Πορτογαλία εξηγεί ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές ζήτησαν τις σχετικές πληροφορίες από τους δικαιούχους του καθεστώτος ZFM. Ωστόσο, «οι [εν λόγω] πληροφορίες δεν είναι ακόμη διαθέσιμες». Βλέπε επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 127, σ. 30.
([70]) Η Πορτογαλία δεν υπέβαλε στοιχεία για τους 25 σημαντικότερους δικαιούχους ενίσχυσης του καθεστώτος ZFM για τα έτη 2007 έως 2009 επειδή οι αποδέκτες ενίσχυσης ήταν λιγότεροι από 25 σε κάθε έτος: 2007:0· 2008:9 και 2009:20.

(58) Στη συνάντηση με τις υπηρεσίες της Επιτροπής που πραγματοποιήθηκε στις 10 Απριλίου 2019, η οποία αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 8 της παρούσας απόφασης, η Επιτροπή υπενθύμισε στην Πορτογαλία τα διαδικαστικά βήματα της τρέχουσας επίσημης διαδικασίας έρευνας καθώς και την αναληφθείσα από τον Σεπτέμβριο του 2017 δέσμευση αμοιβαίας συνεργασίας, η οποία είχε αποβεί άκαρπη έως τότε. Επιπλέον, η Επιτροπή κάλεσε την Πορτογαλία να παράσχει τις ελλείπουσες πληροφορίες, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 64 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας, ώστε οι υπηρεσίες της Επιτροπής να διαθέτουν πλήρες σύνολο πραγματικών στοιχείων/πληροφοριών σχετικά με το καθεστώς ZFM.

(59) Με επιστολή της 24ης Απριλίου 2019 ([71]), προκειμένου να αντικρούσει την προκαταρκτική άποψη της Επιτροπής σχετικά με τον μη πρόσφορο χαρακτήρα των φορολογικών ελέγχων ([72]), η Πορτογαλία υπέβαλε στοιχεία σχετικά με τους φορολογικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν, στο διάστημα από το 2015 έως το 2018, σε δικαιούχους του καθεστώτος ZFM ([73]). Στο προαναφερθέν διάστημα, δρομολογήθηκαν [300-600] φορολογικοί έλεγχοι και ολοκληρώθηκαν [300-600] φορολογικοί έλεγχοι. Οι αναφερθείσες φορολογικές διορθώσεις ανέρχονται σε περίπου [100-250] εκατ. EUR. Η Πορτογαλία ανέφερε επίσης αποκλίσεις σχετικά με [100-300] φορολογικές δηλώσεις δικαιούχων του καθεστώτος ZFM. Ωστόσο, όσον αφορά τους περατωθέντες φορολογικούς ελέγχους για το καθεστώς ZFM (Regime III), οι υποβληθείσες πληροφορίες δεν καθιστούσαν δυνατή τη διαπίστωση σχέσης μεταξύ των φορολογικών ελέγχων και των διορθώσεων που αναφέρθηκαν και των δύο ζητημάτων σε σχέση με τα οποία κινήθηκε η επίσημη διαδικασία έρευνας.

(60) Επιπλέον, η Πορτογαλία αναγνώρισε ότι τα κριτήρια σχετικά με τη δημιουργία/διατήρηση θέσεων εργασίας θα πρέπει να αποσαφηνιστούν περαιτέρω, με στόχο την εξάλειψη κάθε αμφιβολίας σχετικά με την ερμηνεία τους, μέσω πρόληψης της κατάχρησης της σχετικής ενίσχυσης και θέσπισης περαιτέρω μέτρων που θα διασφαλίζουν ότι η καταμέτρηση των θέσεων εργασίας συμβάλλει στην κοινωνική και οικονομική ανάπτυξη της Μαδέρας ([74]). Συναφώς, η Πορτογαλία υπέβαλε σχέδιο απόφασης («projeto de despacho da Vice-Presidência do Governo Regional da Madeira»), στο οποίο αποσαφηνίζεται η έννοια της «δημιουργίας θέσεων εργασίας» σύμφωνα με τους ορισμούς των ΚΓΠΕ 2007 ([75]).

(61) Στο πλαίσιο αυτό, η Πορτογαλία αναγνώρισε ότι η θέσπιση νομοθετικών τροποποιήσεων στο καθεστώς ZFM ήταν αναγκαία για την αποφυγή δυνητικών καταχρήσεων. Επιπλέον, η Πορτογαλία πρότεινε σύνολο νομοθετικών, κανονιστικών και ελεγκτικών μέτρων για το καθεστώς ZFM, σε σχέση με τα οποία ζήτησε τη συμφωνία της Επιτροπής μέσω σύστασης για την πρόταση κατάλληλων μέτρων προς το οικείο κράτος μέλος, βάσει του άρθρου 22 στοιχεία α) και β) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου ([76]). Εναλλακτικά, η Πορτογαλία πρότεινε την έγκριση των εν λόγω νομοθετικών τροποποιήσεων με απόφαση της Επιτροπής («υπό όρους απόφαση»), όπως προβλέπεται στο άρθρο 9 παράγραφος 4 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 ([77]).

(62) Συναφώς, πέραν της αποσαφήνισης της έννοιας της «δημιουργίας θέσεων εργασίας» που αναφέρθηκε στην αιτιολογική σκέψη 60 της παρούσας απόφασης, η Πορτογαλία πρότεινε τις ακόλουθες τροποποιήσεις στη νομική βάση του καθεστώτος ZFM ([78]): i) την εξαίρεση των SGPS ([79])· ii) τη διάθεση των εσόδων του φόρου εισοδήματος εταιρειών του καθεστώτος ZFM σε σκοπούς της πολιτικής για την υγεία και την εκπαίδευση· iii) τη θέσπιση ειδικής ρήτρας απαγόρευσης καταχρήσεων για το καθεστώς ZFM σύμφωνα με την οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου ([80]) για τις πρακτικές φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς όσον αφορά την ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων με τρίτες χώρες· και iv) τον καθορισμό κριτηρίων για τον προσδιορισμό φορολογουμένων μεγάλου πλούτου στη ZFM, των οποίων η φορολογική κατάσταση απαιτεί διαρκή παρακολούθηση από το Γραφείο της Ελεύθερης Ζώνης («Gabinete da Zona Franca») ([81]), συμπληρωματικά προς τις πράξεις φορολογικών ελέγχων που θα διενεργούνται σε ετήσια βάση.

([71]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 24ης Απριλίου 2019 (2019/055874).

([72]) Αιτιολογικές σκέψεις 36, 44 και 45 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.

([73]) Η έκθεση καλύπτει επίσης το Regime IV, το διάδοχο καθεστώς ZFM (2015-2020), το οποίο η Πορτογαλία εφαρμόζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 βάσει του ΓΚΑΚ 2014.

([74]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 24ης Απριλίου 2019, σ. 4.

([75]) Στόχος του σχεδίου απόφασης είναι να διασφαλίσει τα εξής: i) τη συνεκτίμηση της μερικής απασχόλησης μόνο αναλογικά προς τον αριθμό ωρών εργασίας («ισοδύναμο πλήρους απασχόλησης»), ii) τη σχέση μεταξύ του εργαζομένου και της περιοχής της Μαδέρας και iii) τη μη συμπερίληψη στον ορισμό της δημιουργίας και της διατήρησης θέσεων εργασίας μέσω προσωρινής εργασίας. Εν αντιθέσει προς το πρώτο κείμενο του σχεδίου απόφασης που υποβλήθηκε στις 6 Απριλίου 2018, το παρόν κείμενο εφαρμόζεται επίσης στο Regime III (το «σχέδιο απόφασης του 2018» εφαρμοζόταν μόνο στο Regime IV).

([76]) Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 9).

([77]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 24ης Απριλίου 2019, σ. 3.

([78]) Το άρθρο 36 του ΕΒΦ καλύπτει ζητήματα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο της αποκλειστικής νομοθετικής αρμοδιότητας του εθνικού κοινοβουλίου (δηλαδή φόρους και φορολογικά πλεονεκτήματα). Βλέπε άρθρο 165 παράγραφος 1 σημείο i) του πορτογαλικού Συντάγματος. Η Πορτογαλία αναγνώρισε ότι οι προτεινόμενες τροποποιήσεις με στόχο τη θέσπιση «νέου καθεστώτος» για τη ZFM απαιτούν περαιτέρω νομοθετικές πράξεις που θα εγκριθούν από το εθνικό κοινοβούλιο και δεν μπορούν να εφαρμοστούν απλώς και μόνο μέσω διοικητικών μέτρων. Βλέπε επιστολή της Πορτογαλίας της 24ης Απριλίου 2019, σ. 4.

([79]) Αιτιολογική σκέψη 36 της παρούσας απόφασης.

([80]) Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ L 193 της 19.7.2016, σ. 1).

([81]) Κανονιστικό διάταγμα αριθ. 14/2015/Μ της 19ης Αυγούστου 2015. Σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 1, αποστολή του γραφείου είναι η παρακολούθηση και ο συντονισμός των δραστηριοτήτων που ασκούνται στη ZFM.

4.2. **Παρατηρήσεις της Πορτογαλίας**

(63) Οι παρατηρήσεις που υπέβαλε η Πορτογαλία, με την επιστολή της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, συνοψίζονται στις αιτιολογικές σκέψεις που ακολουθούν.

(64) Η Πορτογαλία ισχυρίζεται ότι αρνητική απόφαση σχετικά με το καθεστώς ZFM θα έχει εξαιρετικά δυσμενείς και ανεπανόρθωτες συνέπειες στην οικονομική βιωσιμότητα της Μαδέρας ([82]). Επομένως, η Επιτροπή θα πρέπει να λάβει υπόψη την ιδιότητα της Μαδέρας ως εξόχως απόκεντρης περιοχής, η οποία αναγνωρίζεται στο άρθρο 349 της ΣΛΕΕ.

(65) Η Πορτογαλία υποστηρίζει περαιτέρω ότι η Επιτροπή θα πρέπει να εξετάσει κατά την αξιολόγησή της τον οικονομικό αντίκτυπο του καθεστώτος ZFM στην ανάπτυξη της περιοχής ([83]), ειδικότερα μέσω της εξέτασης των οικονομικών συνεπειών του στο εθνικό, το ευρωπαϊκό και το διεθνές εμπόριο ([84]).

(66) Τέλος, η Πορτογαλία θεωρεί ότι η τρέχουσα διεξοδική έρευνα συνιστά διάκριση εις βάρος της Μαδέρας σε σχέση με άλλες δικαιοδοσίες, οι οποίες εφαρμόζουν προτιμησιακούς συντελεστές φόρου εισοδήματος και δεν υπάγονται στους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις ([85]).

Ύπαρξη ενίσχυσης

(67) Η Πορτογαλία θεωρεί ότι το καθεστώς ZFM δεν περιλαμβάνει κρατικούς πόρους (δηλαδή αύξηση των δαπανών ή ακόμη μείωση των εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού). Το καθεστώς δεν συνιστά «πραγματική φορολογική δαπάνη», αλλά απλώς και μόνο εικονική φορολογική δαπάνη ή ακόμη και λογιστική κατασκευή («θεωρητική απώλεια φορολογικών εσόδων») ([86]). Η Πορτογαλία εξηγεί περαιτέρω ότι οι εταιρείες εγκαθίστανται στη ZFM, και επενδύουν εκεί, μόνον εφόσον υφίσταται φορολογική ελάφρυνση. Διαφορετικά, χωρίς τη φορολογική ελάφρυνση, δεν θα εγκαθίσταντο στη ZFM ούτε θα κατέβαλλαν τους συνήθεις φόρους που ισχύουν στην ηπειρωτική Πορτογαλία ή στη Μαδέρα ([87]).

(68) Η Πορτογαλία υποστηρίζει ότι το καθεστώς ZFM είναι μέρος της γενικής οικονομίας του πορτογαλικού φορολογικού συστήματος ([88]). Η Πορτογαλία θεωρεί επίσης ότι, σύμφωνα με την πρακτική της Επιτροπής ([89]), χαμηλός φορολογικός συντελεστής ο οποίος εφαρμόζεται στο σύνολο κράτους μέλους ή αυτόνομης περιφέρειας θα πρέπει να θεωρείται γενικό μέτρο και, ως εκ τούτου, δεν παρέχει πλεονέκτημα στις εγκατεστημένες στη ZFM εταιρείες ([90]).

([82]) Το 2016 η ZFM κατέστησε δυνατή την είσπραξη φόρου εταιρειών ύψους σχεδόν [100-200] εκατ. EUR (σχεδόν το [15-25] % των συνολικών φόρων που εισπράχθηκαν κατά το συγκεκριμένο έτος στην περιοχή). Αρνητική απόφαση θα έχει ως αποτέλεσμα τη μετεγκατάσταση άνω των [1 000-2 000] καταχωρισμένων στη ZFM εταιρειών σε άλλες περιοχές ή χώρες και τη σημαντική αύξηση της ανεργίας στην περιοχή (το 2014 υπήρχαν [4 000-6 000] άμεσες, έμμεσες και επαγόμενες θέσεις εργασίας στη ZFM, οι οποίες αντιπροσώπευαν το [1-10] % της συνολικής απασχόλησης στη Μαδέρα). Βλέπε επιστολές της Πορτογαλίας της 2ας Μαΐου 2017, σ. 6, και της 26ης Σεπτεμβρίου 2018 (παράρτημα I), σ. 62.

([83]) Σύμφωνα με τις πληροφορίες που υπέβαλε η Περιφερειακή Διεύθυνση Στατιστικής της Μαδέρας («Direção Regional de Estatística da Madeira»), στο διάστημα 2012-2015, η δραστηριότητα της ZFM αντιπροσώπευε, κατά μέσο όρο, περίπου το [1-10] % της ακαθάριστης προστιθέμενης αξίας (ΑΠΑ) και το [0,5-10] % της απασχόλησης στην ΑΠΜ. Οι δραστηριότητες που συνδέονται με το εμπόριο, τις μεταφορές και την αποθήκευση καθώς και με τη διαμονή και την εστίαση συνέβαλαν περισσότερο στη συνολική ΑΠΑ των εγκατεστημένων στη ZFM εταιρειών (περίπου το [70-80] %). Οι κατασκευαστικές δραστηριότητες, οι οποίες συνδέονται με τη βιομηχανία, συνέβαλαν περισσότερο στη συνολική απασχόληση που δημιουργήθηκε στην περιοχή ([30-40] %). Το 2014 η ZFM αντιπροσώπευε το [1-10] % της προστιθέμενης αξίας που δημιουργήθηκε στην περιοχή, δηλαδή περίπου [200-400] εκατ. EUR, «Tax and economic analysis report — Madeira Free Trade Zone», Ernest & Young, 24 Σεπτεμβρίου 2018, σ. 60-62 (παράρτημα I της επιστολής της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018).

([84]) Το 2014 οι εταιρείες της ZFM διασφάλισαν το 79 % των εξαγωγών ([50-200] εκατ. EUR). Σε σύγκριση με το 2014, το 2016 οι εξαγωγές στην Ευρωπαϊκή Ένωση αυξήθηκαν από [20 000-30 000] σε [30 000-40 000] χιλιάδες EUR. Οι τομείς των τροφίμων και της γεωργίας αντιπροσώπευαν τον κυρίως όγκο των εξαγωγών, ακολουθούμενοι από τους τομείς των μηχανημάτων και των ειδών κλωστοϋφαντουργίας, οι οποίοι είχαν αναμφισβήτητα θετικό αντίκτυπο στην ανάπτυξη της ευρωπαϊκής οικονομίας. Βλέπε «Tax and economic analysis report», Ernest & Young, 24 Σεπτεμβρίου 2018, σ. 68.

([85]) Κύπρος, Λουξεμβούργο, Μάλτα και Κάτω Χώρες. Βλέπε επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σ. 14-16.

([86]) Στους γενικούς προϋπολογισμούς του κράτους στο διάστημα από το 1999 έως το 2004 αναφέρονται τα εξής: «Η εν λόγω απαλλαγή […] συνιστά φόρο μη εισπραχθέντα επί εισοδήματος το οποίο, απουσία της ελάφρυνσης αυτής, δεν θα υφίστατο» (γενικός προϋπολογισμός του κράτους του 2002) ή «η κατάργηση του ισχύοντος καθεστώτος […] ασφαλώς δεν θα έχει ως συνέπεια την απόκτηση των εν λόγω φορολογικών εσόδων» (γενικός προϋπολογισμός του κράτους του 2004).

([87]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 50, σ. 18.

([88]) Επιστολές της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 29, σ. 13, και της 11ης Σεπτεμβρίου 2017, σ. 30.

([89]) Απόφαση (ΕΕ) 2019/1252 της Επιτροπής, της 19ης Σεπτεμβρίου 2018, σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις SA.38945 (2015/C) (πρώην 2015/NN) (πρώην 2014/CP) τις οποίες έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της McDonald's Europe (ΕΕ L 195 της 23.7.2019, σ. 20).

([90]) «Tax and economic analysis report», Ernest & Young, 24 Σεπτεμβρίου 2018, σ. 67.

(69) Η Πορτογαλία θεωρεί επίσης ότι το καθεστώς ZFM δεν είναι επιλεκτικό, καθώς το μέτρο δεν συνιστά «*ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής*» κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ. Η Πορτογαλία ισχυρίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 36 παράγραφος 6 του καθεστώτος φορολογικών κινήτρων) (Estatuto dos Benefícios Fiscais, EBF), κάθε εταιρεία που ασκεί εμπορική, βιομηχανική, ναυτιλιακή ή άλλη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών (εφόσον δεν εξαιρείται ρητώς από το καθεστώς, όπως συμβαίνει με τις ασφαλιστικές και χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες) μπορεί να εγκατασταθεί στη ZFM. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές ελαφρύνσεις που απολαύουν οι δικαιούχοι του καθεστώτος ZFM δεν πληρούν την προϋπόθεση της επιλεκτικότητας, η οποία είναι απαραίτητη για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης. Τέλος, δεν μπορεί καν να συναχθεί ότι υφίσταται εν τοις πράγμασι επιλεκτικότητα, δεδομένου ότι οι οικείες φορολογικές ελαφρύνσεις δεν περιορίζονται σε ορισμένες κατηγορίες ή τομείς με κοινά χαρακτηριστικά.

(70) Η Πορτογαλία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς ZFM πρέπει να θεωρηθεί γενικό μέτρο μάλλον παρά μέτρο κρατικής ενίσχυσης ([91]). Το υπό εξέταση μέτρο δεν συνεπάγεται επιλεκτικό πλεονέκτημα για τις καταχωρισμένες στη ZFM εταιρείες και μπορεί να δικαιολογηθεί από τη λογική του φορολογικού συστήματος. Τέλος, η Πορτογαλία θεωρεί ότι η Επιτροπή φέρει το βάρος απόδειξης του αν το καθεστώς ZFM περιλαμβάνει ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

(71) Επιπλέον, η Πορτογαλία ισχυρίζεται ότι, εάν θεωρηθεί ότι το καθεστώς ZFM συνεπάγεται «ενίσχυση», αυτή πρέπει να χαρακτηριστεί «υφιστάμενη ενίσχυση». Το καθεστώς ZFM είναι προγενέστερο της προσχώρησης της Πορτογαλίας στην ΕΟΚ ([92]) και δεν έχει υποστεί ουσιώδεις μεταβολές εκτός του πλαισίου διαπραγμάτευσης για την υφιστάμενη ενίσχυση. Επομένως, το καθεστώς ZFM δεν θα πρέπει να υπόκειται στην προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής βάσει του άρθρου 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ. Αντιθέτως, η Επιτροπή θα πρέπει να κινήσει τη διαδικασία λήψης κατάλληλων μέτρων ([93]), τα οποία μπορεί να περιλαμβάνουν τη μεταβολή του περιεχομένου του καθεστώτος ενίσχυσης, τη θέσπιση απαιτήσεων ή την αποσαφήνισή του. Εναλλακτικά, η Πορτογαλία προτείνει στην Επιτροπή να εκδώσει θετική απόφαση υποκείμενη σε όρους («υπό όρους απόφαση») ([94]).

Προέλευση των κερδών που επωφελούνται της μείωσης του φόρου εισοδήματος

(72) Η Πορτογαλία αναγνωρίζει ότι οι αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013 προβλέπουν ότι η ενίσχυση με τη μορφή μείωσης του φόρου εισοδήματος εταιρειών εφαρμόζεται σε «*κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα*» ([95]). Ωστόσο, η Πορτογαλία απορρίπτει το συμπέρασμα της Επιτροπής ότι, εάν δεν ασκούν τις δραστηριότητές τους στη Μαδέρα, οι εταιρείες δεν επιβαρύνονται με πρόσθετο κόστος λόγω της άσκησης δραστηριότητας σε εξόχως απόκεντρη περιοχή και, ως εκ τούτου, δεν δικαιούνται περιφερειακή ενίσχυση λειτουργίας ([96]).

(73) Η Πορτογαλία υπενθυμίζει ότι το ποσοτικά προσδιορισμένο πρόσθετο κόστος με το οποίο επιβαρύνονται οι εταιρείες στην εξόχως απόκεντρη περιοχή της Μαδέρας ([97]) προσαρμόστηκε στην οικονομική διάσταση της ZFM, η οποία αναγνωρίστηκε από την απόφαση της Επιτροπής του 2007 ([98]). Επιπλέον, η τρέχουσα εφαρμογή του καθεστώτος ZFM είναι απολύτως συνεπής με εκείνη που προκύπτει από τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013, στις οποίες η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «το μέτρο παρέχει τη δυνατότητα αντιστάθμισης του πρόσθετου κόστους εταιρειών εγκατεστημένων στην εν λόγω εξόχως απόκεντρη περιοχή» ([99]). Περαιτέρω, η Πορτογαλία υποστηρίζει ότι οι φορολογικές ελαφρύνσεις του καθεστώτος ZFM είναι σημαντικά χαμηλότερες από το «πρόσθετο κόστος», η δε προϋπόθεση οι δραστηριότητες να «ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα» αντικατοπτρίζεται στην υποχρέωση αδειοδότησης και στη συμμόρφωση της ZFM με άλλες νομικές απαιτήσεις, με αποτέλεσμα οι καταχωρισμένες στο καθεστώς ZFM (Regime III) επιχειρήσεις να είναι νόμιμοι δικαιούχοι του καθεστώτος και να δικαιούνται περιφερειακή ενίσχυση λειτουργίας ([100])

([91]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 28, σ. 13, και «Tax and economic analysis report», Ernest & Young, 24 Σεπτεμβρίου 2018, σ. 66-68.
([92]) Αιτιολογική σκέψη 10 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.
([93]) Άρθρο 22 στοιχεία α) και β) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589. Βλέπε αιτιολογική σκέψη 61 της παρούσας απόφασης.
([94]) Άρθρο 9 παράγραφος 4 και άρθρο 20 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589. Βλέπε επιστολή της Πορτογαλίας της 24ης Απριλίου 2019, σ. 3. Βλέπε επίσης αιτιολογική σκέψη 61 της παρούσας απόφασης.
([95]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 88, σ. 20.
([96]) Αιτιολογική σκέψη 30 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.
([97]) Υποσημείωση 55 ανωτέρω. Το ελάχιστο πρόσθετο κόστος που προκύπτει από τον εξόχως απόκεντρο χαρακτήρα της Μαδέρας ανέρχεται σε 26 % της ακαθάριστης προστιθέμενης αξίας (ΑΠΑ) του ιδιωτικού τομέα ή 16,7 % του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος (ΑΕΠ) της Μαδέρας, συνολικού ύψους περίπου 400 εκατ. EUR το 1998. Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 46 και 48 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.
([98]) Αιτιολογική σκέψη 51 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.
([99]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 124.
([100]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 125.

(74) Η Πορτογαλία επαναλαμβάνει ότι η φράση «*ασκούν τις δραστηριότητές τους στη Μαδέρα*» θα πρέπει να σημαίνει απλώς και μόνο ότι η δραστηριότητα ασκείται στη Μαδέρα, μέσω καταστατικής έδρας, διοίκησης και κέντρου λήψης αποφάσεων, χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη πλήρους μόνιμου ανθρώπινου κεφαλαίου στη Μαδέρα. Η Πορτογαλία θεωρεί ότι, μέσω της απαίτησης πραγματικής άσκησης στη Μαδέρα δραστηριοτήτων οι οποίες έχουν εξ ορισμού διεθνή χαρακτήρα, η Επιτροπή αρνείται τη σχέση των εν λόγω διεθνών δραστηριοτήτων με την περιοχή, η οποία αναγνωρίστηκε με τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013 ([101]).

(75) Επιπλέον, η Πορτογαλία επαναλαμβάνει την άποψή της ότι η απαίτηση οι δραστηριότητες να ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα δεν σημαίνει, ούτε μπορεί να σημαίνει, ότι οι δραστηριότητες πρέπει να περιορίζονται, από γεωγραφικής απόψεως, στο έδαφος της Μαδέρας και ότι τα κέρδη πρέπει να αποκτώνται αποκλειστικά και μόνο στη συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή. Επομένως, η «συσταλτική ερμηνεία» της Επιτροπής δεν συνάδει με την πάγια νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης σχετικά με το «κέντρο των κύριων συμφερόντων» ([102]), την πρακτική λήψης αποφάσεων της Επιτροπής και τη νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης σχετικά με τα «δευτερογενή αποτελέσματα» ([103]) καθώς και με τη θεμελιώδη ελευθερία εγκατάστασης και την ελεύθερη κυκλοφορία αγαθών, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων στην Ένωση.

(76) Η Πορτογαλία θεωρεί επίσης ότι η δυνατότητα καταλογισμού συνδέεται με τον τόπο στον οποίο βρίσκεται η έδρα της εταιρείας ή τον τόπο της πραγματικής διοίκησής της. Τούτο συνάδει πλήρως με την απόφαση της Επιτροπής του 2007, στην οποία προβλέπεται ότι «*το καθεστώς εφαρμόζεται αδιακρίτως σε εταιρείες κατοίκους και μη κατοίκους Πορτογαλίας*» ([104]). Στην απόφαση της Επιτροπής του 2013 αναγνωρίζεται επίσης ότι οι δραστηριότητες των αδειοδοτημένων εταιρειών στη ZFM έχουν κατ' ουσία διεθνή χαρακτήρα, δεδομένου ότι «*οι δραστηριότητες που ασκούν οι εν λόγω εταιρείες είναι ανοικτές σε διεθνή ανταγωνισμό*» ([105]). Επομένως, η νέα ερμηνεία της αιτιολογικής σκέψης 14 της απόφασης της Επιτροπής του 2007, κατά την οποία οι σχετικές δραστηριότητες μπορούν να ασκηθούν πλήρως μόνο εντός των στενών γεωγραφικών ορίων της Μαδέρας, έρχεται σε αντίθεση με το καθαυτό καθεστώς ZFM, ως βασικό μέσο προσέλκυσης επενδύσεων από την εσωτερική αγορά και εκτός αυτής, και με τις ΚΓΠΕ 2007. Αντιβαίνει επίσης στον στόχο του άρθρου 349 της ΣΛΕΕ, το οποίο επιτρέπει τη λήψη ειδικών (φορολογικών) μέτρων για την προσέλκυση επενδύσεων και, επομένως, την παρότρυνση του εκσυγχρονισμού και της διαφοροποίησης της οικονομίας.

(77) Επιπλέον, η Πορτογαλία τηρεί τις δεσμεύσεις της που απορρέουν από το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της βάσης και τη μετατόπιση των κερδών ([106]) (στο εξής: σχέδιο δράσης BEPS) που υπέγραψε το 2016. Το σχέδιο δράσης BEPS περιλαμβάνει την έννοια της «ουσιώδους δραστηριότητας», η οποία περιορίζει την εφαρμογή των προ τιμησιακών καθεστώτων στα κέρδη που έχουν αιτιώδη συνάφεια με το κόστος το οποίο επιβαρύνει την εταιρεία για την ανάπτυξη του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

(78) Η Πορτογαλία θεωρεί ότι, κατά την εξέταση του σύννομου χαρακτήρα του καθεστώτος ZFM, η Επιτροπή θα πρέπει να λάβει υπόψη το κριτήριο της «ουσιώδους δραστηριότητας», όπως ορίζεται στους κανόνες του ΟΟΣΑ, και, ειδικότερα, τις «γενικές κατευθυντήριες αρχές σχετικά με την αξιολόγηση μέτρων στο πλαίσιο του σχεδίου δράσης BEPS» ([107]). Η Πορτογαλία θεωρεί ότι η Επιτροπή θα πρέπει να περιλάβει στην αξιολόγησή της τις υφιστάμενες νομικές πράξεις της Ένωσης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης και ειδικότερα τους κανόνες σχετικά με την κατάχρηση γνήσιων διευθετήσεων που θεσπίζονται με την οδηγία (ΕΕ) 2016/1164. Θα πρέπει επίσης να λάβει υπόψη τους κανόνες για την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις που θέσπισε η οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου ([108]).

([101]) Αιτιολογικές σκέψεις 11, 25, 72 και 73 της απόφασης της Επιτροπής του 2007 και αιτιολογικές σκέψεις 24, 26 και 28 της απόφασης της Επιτροπής του 2013.

([102]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Μαΐου 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, ECLI:EU:C:2006:281, σκέψεις 34-36, και απόφαση του Δικαστηρίου της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Weald Leasing, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, σκέψη 44.

([103]) Δραστηριότητες εκτός συγκεκριμένης περιοχής μπορούν να ωφελήσουν σημαντικά την οικεία περιοχή. Κατά την Πορτογαλία, η Επιτροπή αναγνώρισε την εν λόγω αρχή σε απόφαση του 2007 σχετική με τα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα: απόφαση της Επιτροπής C (2007) 5115 final, της 27ης Οκτωβρίου 2007, σχετικά με την υπόθεση SA.21502 (N522/2006) France — Loi de programme pour l'outre-mer — Aides fiscales à l'investissement, ενότητες 2.8.3 και 2.8.8, σ. 24-25. Βλέπε επίσης απόφαση του Δικαστηρίου της 19ης Δεκεμβρίου 2012, GAMP, C-579/11, ECLI:EU:C:2012:833, σκέψεις 30 έως 39.

([104]) Αιτιολογική σκέψη 22, υποσημείωση 9 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.

([105]) Αιτιολογική σκέψη 22 της απόφασης της Επιτροπής του 2013.

([106]) Δράση 5 «Αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση των επιζήμιων φορολογικών πρακτικών, μέσω της συνεκτίμησης της διαφάνειας και της ουσίας» και δράση 6 «Πρόληψη της κατάχρησης των Συνθηκών» (http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm).

([107]) Δράση 5 του BEPS Έκθεση και κατευθυντήριες γραμμές του φόρουμ του ΟΟΣΑ για τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό, σχετικά με την απαίτηση ουσιώδους δραστηριότητας στο πλαίσιο καθεστώτων που δεν αφορούν διανοητική ιδιοκτησία (https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/).

([108]) Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ L 64 της 11.3.2011, σ. 1).

(79) Η Πορτογαλία εξηγεί ότι οι κανόνες για τη φοροαποφυγή που θεσπίστηκαν με την οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 προορίζονται να εφαρμόζονται σε μη γνήσιες διευθετήσεις (δηλαδή καταστάσεις στις οποίες εταιρείες εγκατεστημένες σε περιοχές χαμηλής φορολογίας οι οποίες δεν ασκούν κανενός είδους οικονομική δραστηριότητα φορολογούνται με χαμηλότερο ή ακόμη και μηδενικό φορολογικό συντελεστή). Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την εν λόγω οδηγία, για τον σκοπό της αξιολόγησης της νομιμότητας εταιρειών εγκατεστημένων στη ZFM, η Επιτροπή θα πρέπει να στηριχθεί σε γενικές ρήτρες απαγόρευσης καταχρήσεων, κατά το στάδιο αξιολόγησης της χορήγησης της κρατικής ενίσχυσης. Η Πορτογαλία θεωρεί απαράδεκτο να συνάγεται το συμπέρασμα ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που χορηγείται σε εταιρείες αδειοδοτημένες στη ZFM, το οποίο συνιστά «φορολογική ελάφρυνση», σημαίνει κατ' ανάγκη ότι οι εν λόγω εταιρείες συμμετέχουν σε μη γνήσια διευθέτηση ([109]).

(80) Τέλος, η Πορτογαλία περιγράφει το ισχύον σύστημα φορολογικού ελέγχου όσον αφορά τις καταχωρισμένες στη ZFM εταιρείες ([110]). Επιπλέον, η Πορτογαλία περιγράφει την επαλήθευση της απαίτησης λογιστικού διαχωρισμού όσον αφορά τα κέρδη που αποκτώνται στη ZFM ([111]) και, στη βάση αυτή, αντικρούει την άποψη της Επιτροπής στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας ότι υπάρχουν αμφιβολίες όσον αφορά την αποτελεσματικότητα των ελέγχων που διενεργούν οι φορολογικές αρχές ([112]).

Δημιουργία/διατήρηση θέσεων εργασίας στην περιοχή

(81) Η Πορτογαλία εξηγεί ότι η θέσπιση των περιορισμών που αφορούν τον ελάχιστο αριθμό θέσεων εργασίας είναι εγγενής στη λογική μέτρου απαγόρευσης καταχρήσεων: στόχος είναι να αποφευχθεί η απόκτηση αδικαιολόγητου πλεονεκτήματος στη Μαδέρα από εταιρείες οι οποίες δεν ασκούν ουσιώδη οικονομική δραστηριότητα. Ωστόσο, αυτό δεν επιβάλλει ούτε δικαιολογεί την ερμηνεία της απαίτησης για τις θέσεις εργασίας εκτός του πλαισίου του εφαρμοστέου ενωσιακού και εθνικού δικαίου.

(82) Παραπέμποντας στη νομοθεσία της Ένωσης για την εναρμόνιση ([113]), η Πορτογαλία υποστηρίζει ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν εφαρμόζει ομοιόμορφη έννοια της «σύμβασης εργασίας» ή της «σχέσης εργασίας» ή του «εργαζομένου» ([114]) ή, κατά συνέπεια, της «θέσης εργασίας». Η οικεία έννοια της «θέσης εργασίας» καθορίζεται στο πορτογαλικό εργατικό δίκαιο ([115]), το οποίο δεν αντιβαίνει στο εφαρμοστέο δίκαιο της Ένωσης.

(83) Η Πορτογαλία θεώρησε πάντοτε ότι η απαίτηση οι αδειοδοτημένες οντότητες να δραστηριοποιούνται στη ZFM για τη δημιουργία ή τη διατήρηση θέσεων εργασίας τηρείται μόνο εφόσον η σύμβαση εργασίας καταρτίζεται με εταιρεία εγκατεστημένη στη ZFM ([116]). Οι μορφές συμβάσεων εργασίας που προβλέπονται από τους ενωσιακούς και τους εθνικούς κανόνες δεν μπορούν να παραβλεφθούν, και ειδικότερα η προσωρινή εργασία, καθώς και η (θεμελιώδης) ελευθερία κυκλοφορίας των εργαζομένων.

(84) Η Πορτογαλία ισχυρίζεται περαιτέρω ότι το πνεύμα της νομοθεσίας της Ένωσης ([117]) και της νομολογίας των δικαστηρίων της Ένωσης ([118]) είναι η αποδοχή και η προστασία των διαφόρων μορφών σχέσης απασχόλησης (προσωρινών ή μόνιμων) και της κινητικότητας των εργαζομένων στα κράτη μέλη καθώς εκλαμβάνουν το φαινόμενο αυτό (κινητικότητα) ως θετικό στοιχείο για την ανάπτυξη της οικονομίας των κρατών μελών. Ομοίως, η Ένωση αναγνωρίζει γενικά την ελευθερία των εταιρειών να παρέχουν υπηρεσίες από άλλα κράτη μέλη, να μεταθέτουν προσωρινά τους υπαλλήλους τους στα εν λόγω

([109]) «Tax and economic analysis report», Ernest & Young, 24 Σεπτεμβρίου 2018, σ. 66.
([110]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημεία 282 έως 318.
([111]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημεία 296 έως 298.
([112]) Αιτιολογική σκέψη 34 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.
([113]) Οδηγία 98/59/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιουλίου 1998, για προσέγγιση των νομοθεσιών των κρατών μελών που αφορούν τις ομαδικές απολύσεις (ΕΕ L 225 της 12.8.1998, σ. 16), οδηγία 2001/23/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Μαρτίου 2001, περί προσεγγίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, σχετικά με τη διατήρηση των δικαιωμάτων των εργαζομένων σε περίπτωση μεταβιβάσεων επιχειρήσεων, εγκαταστάσεων ή τμημάτων εγκαταστάσεων ή επιχειρήσεων (ΕΕ L 82 της 22.3.2001, σ. 16) και οδηγία 96/71/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1996, σχετικά με την απόσπαση εργαζομένων στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ L 18 της 21.1.1997, σ. 1).
([114]) Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Poiares Maduro της 27ης Ιανουαρίου 2005 στην υπόθεση Celtec, C-478/03, ECLI:EU:C:2005:66.
([115]) Νόμος αριθ. 7/2009 της 12ης Φεβρουαρίου 2009, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο αριθ. 14/2018 της 19ης Μαρτίου 2018.
([116]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 222.
([117]) Οδηγία 2008/104/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Νοεμβρίου 2008, περί της εργασίας μέσω εταιρείας προσωρινής απασχόλησης (ΕΕ L 327 της 5.12.2008, σ. 9)· κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 492/2011 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 5ης Απριλίου 2011, που αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων στο εσωτερικό της Ένωσης (ΕΕ L 141 της 27.5.2011, σ. 1), και οδηγία 2014/54/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Απριλίου 2014, περί μέτρων που διευκολύνουν την άσκηση των δικαιωμάτων των εργαζομένων στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων (ΕΕ L 128 της 30.4.2014, σ. 8).
([118]) Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα D. Ruiz-Jarabo Colomer της 10ης Ιουλίου 2003 στην υπόθεση Collins, C-138/02, ECLI:EU:C:2003:409.

κράτη μέλη, και τούτο αντικατοπτρίζει επίσης την κινητικότητα των τρεχουσών σχέσεων απασχόλησης, χωρίς να σημαίνει ότι δεν επαληθεύεται ο ουσιώδης χαρακτήρας της οικονομικής δραστηριότητας των εταιρειών. Ως εκ τούτου, η Πορτογαλία δεν δέχεται ότι ο σύννομος χαρακτήρας του καθεστώτος ZFM εξαρτάται άμεσα από τη δημιουργία ορισμένου αριθμού θέσεων εργασίας ή βασίζεται σε αναχρονιστική αντίληψη της «θέσης εργασίας», βασισμένη αποκλειστικά στην έννοια του χώρου (φυσικού τόπου) στον οποίο οι εργαζόμενοι ασκούν τα καθήκοντά τους σε μόνιμη βάση ([119]).

(85) Η Πορτογαλία παραπέμπει στις διαπραγματεύσεις με την Επιτροπή στο πλαίσιο των αποφάσεων της Επιτροπής του 2002 για την έγκριση του Regime II ([120]), μετά τις οποίες η Πορτογαλία δέχθηκε να περιλάβει σε αυτό τα ανώτατα όρια φορολογητέας βάσης σε σχέση με τον αριθμό θέσεων εργασίας· ωστόσο, τούτο δεν σήμαινε ότι η συγκεκριμένη προϋπόθεση συνιστούσε εκ των ων ουκ άνευ προϋπόθεση, η δε Πορτογαλία δεν εφάρμοσε ποτέ το καθεστώς θεωρώντας ότι συνιστούσε τέτοια προϋπόθεση ([121]).

(86) Τέλος, η Πορτογαλία θεωρεί ότι το καθεστώς ZFM δεν είναι καθεστώς ενίσχυσης της απασχόλησης, αλλά καθεστώς ενίσχυσης της διαφοροποίησης και του εκσυγχρονισμού της οικονομίας της Μαδέρας. Στόχος του καθεστώτος ZFM είναι πρωτίστως να συμβάλει στο περιφερειακό ακαθάριστο εγχώριο προϊόν (ΑΕΠ). Η συμβολή του καθεστώτος στο ΑΕΠ της Μαδέρας καταδεικνύει τη στενή σχέση μεταξύ των οικονομικών δραστηριοτήτων που ασκούν οι εταιρείες της ZFM και της περιοχής.

Ορισμός του αριθμού των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν

(87) Η Πορτογαλία επαναλαμβάνει ότι οι έννοιες της «δημιουργίας θέσεων εργασίας» και των «ετήσιων μονάδων εργασίας» (ΕΜΕ) που καθορίζονται στο σημείο 58 και στην υποσημείωση 52 των ΚΓΠΕ 2007 δεν έχουν εφαρμογή στο καθεστώς ZFM. Οι ορισμοί εφαρμόζονται μόνο στις «περιφερειακές επενδυτικές ενισχύσεις» (τμήμα 4 των ΚΓΠΕ 2007) και όχι στις ενισχύσεις λειτουργίας (τμήμα 5 των ΚΓΠΕ 2007). Επιπλέον, η Πορτογαλία υπογραμμίζει ότι, εν αντιθέσει προς όσα ανέφερε η Επιτροπή στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας ([122]), δεν υπάρχει προηγούμενο εφαρμογής της έννοιας των ΕΜΕ σε περιφερειακή ενίσχυση σε εξόχως απόκεντρη περιοχή. Σύμφωνα με τις πορτογαλικές αρχές, λόγω του εξαιρετικού χαρακτήρα των εξόχως απόκεντρων περιοχών, θα πρέπει να γίνει δεκτός διαφορετικός ορισμός της δημιουργίας θέσεων εργασίας. Η Πορτογαλία υπενθυμίζει, γενικότερα, ότι οι ΚΓΠΕ 2007 καθώς και οι προϋποθέσεις των αποφάσεων της Επιτροπής του 2007 και του 2013 δεν έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα. Εν πάση περιπτώσει, όσον αφορά την έννοια της δημιουργίας θέσεων εργασίας στις ΚΓΠΕ 2007, η Πορτογαλία δεν δεσμεύτηκε ποτέ να εφαρμόσει τέτοια έννοια. Ως εκ τούτου, ο υπολογισμός των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν και διατηρήθηκαν στην περιοχή δεν θα πρέπει να υπόκειται στις προϋποθέσεις που προβλέπονται στις ΚΓΠΕ 2007 ή στον αριθμό απασχολουμένων που καθορίζεται βάσει του άρθρου 5 της σύστασης της Επιτροπής σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων ([123]).

Θέσεις εργασίας ευρισκόμενες εκτός της περιφέρειας της Μαδέρας

(88) Η Πορτογαλία επαναλαμβάνει επίσης ότι η δραστηριότητα των δικαιούχων του καθεστώτος ZFM δεν θα πρέπει υποχρεωτικά να ασκείται στην περιοχή, καθώς στόχος του καθεστώτος είναι η προσέλκυση ξένων επενδύσεων και η ανάπτυξη διεθνών υπηρεσιών. Συσταλτική ερμηνεία η οποία περιορίζει τη δραστηριότητα στο έδαφος της Μαδέρας αφαιρεί το κίνητρο για τη διεθνοποίηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και αντιστρέφει τη λογική της περιφερειακής ανάπτυξης που πρέπει να προωθηθεί. Η Πορτογαλία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η δημιουργία θέσεων εργασίας αποκλειστικά και μόνο στη Μαδέρα ή η είσπραξη φόρων δεν είναι τα πρωταρχικά μελήματα του καθεστώτος ZFM.

([119]) «Tax and economic analysis report», Ernest & Young, 24 Σεπτεμβρίου 2018, σ. 54.

([120]) Απόφαση C(2002) 4811 της Επιτροπής, της 11ης Δεκεμβρίου 2002, Κρατική ενίσχυση N 222/A/02 — Πορτογαλία — Καθεστώς ενισχύσεων της ελεύθερης ζώνης της Μαδέρας για την περίοδο 2003-2006 (ΕΕ C 65 της 19.3.2003, σ. 23) και απόφαση C(2003) 92, της Επιτροπής, της 4ης Απριλίου 2003 (Κρατική ενίσχυση N222/B/2002 — Portugal — Regime de auxílios da Zona Franca da Madeira para o período 2003-2006). Βλέπε επίσης επιστολή της Επιτροπής D/52122 της 25ης Φεβρουαρίου 2002 και απαντητική επιστολή της Πορτογαλίας της 3ης Ιουνίου 2002 (1580).

([121]) Η δέσμευση πρέπει να ερμηνευθεί σε σχέση με τη θέση που διατύπωσε η Πορτογαλία κατά τη «διαδικασία διαπραγμάτευσης» του καθεστώτος ενίσχυσης. Η Πορτογαλία ισχυρίστηκε ότι το καθεστώς ZFM θα πρέπει να εξεταστεί λαμβανομένης υπόψη της αναλογικότητας του πρόσθετου κόστους με το οποίο επιβαρύνονται οι εταιρείες στην εξόχως απόκεντρη περιοχή της Μαδέρας [«*ο περιορισμός της έννοιας της αναλογικότητας απλώς και μόνο στο πρόσθετο κόστος που μπορεί να προσδιοριστεί ποσοτικά μειώνει τη σημασία του άρθρου 349 της ΣΛΕΕ (πρώην άρθρου 299 παράγραφος 2 της ΣΕΚ)*»]. Βλέπε επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σ. 22-24.

([122]) Αιτιολογική σκέψη 41 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.

([123]) Σύσταση της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων [C(2003) 1422] (ΕΕ L 124 της 20.5.2003, σ. 36).

Έλεγχοι της δημιουργίας/διατήρησης θέσεων εργασίας

(89) Η Πορτογαλία επαναλαμβάνει ότι ο έλεγχος της δημιουργίας/διατήρησης θέσεων εργασίας από το καθεστώς ZFM διενεργείται επαρκώς μέσω των ετήσιων φορολογικών δηλώσεων «Modelos 10, 30 και DMR (δηλώσεις μηνιαίων καταστάσεων)» και της δήλωσης των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν/διατηρήθηκαν όπως αναφέρεται στο «Modelo 22», παράρτημα D, πεδίο 6 (υποχρεωτικό μόνο για τους αποδέκτες ενίσχυσης βάσει του καθεστώτος ZFM) ([124]). Σύμφωνα με το πορτογαλικό εργατικό δίκαιο, οι εν λόγω δηλώσεις καθιστούν δυνατό τον έλεγχο των υφιστάμενων θέσεων εργασίας στην αρχή και στο τέλος του οικονομικού έτους.

(90) Η Πορτογαλία θεωρεί ότι το πορτογαλικό φορολογικό σύστημα περιλαμβάνει πολλά μέσα τα οποία καθιστούν δυνατό τον αποτελεσματικό έλεγχο του καθεστώτος ZFM. Οι εγκατεστημένες στη ZFM εταιρείες υπόκεινται σε έλεγχο από τη Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή (στο εξής: AT), την περιφερειακή κυβέρνηση, τη γενική επιθεώρηση οικονομικών και όλες τις λοιπές φορολογικές υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων της διεύθυνσης φορολογικού ελέγχου και της μονάδας φορολογουμένων μεγάλου πλούτου. Επιπλέον, εάν διαπιστωθεί παράνομη δραστηριότητα κινούνται διαδικασίες για διοικητικά αδικήματα ή ακόμη και ποινικές διαδικασίες. Η εποπτεία, η επιθεώρηση και ο έλεγχος της νομιμότητας των δραστηριοτήτων που ασκούνται στη ZFM αποτελεί προτεραιότητα των εθνικών σχεδίων φορολογικού ελέγχου.

(91) Τέλος, η Πορτογαλία θεωρεί ότι η προκαταρκτική άποψη της Επιτροπής, κατά την οποία οι διάφορες φορολογικές δηλώσεις δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βάση για ακριβή υπολογισμό του αριθμού των θέσεων εργασίας που διατήρησε κάθε δικαιούχος του καθεστώτος ZFM και δεν μπορούν επίσης να χρησιμοποιηθούν ως θεμιτή εναλλακτική δυνατότητα για τον ορισμό των θέσεων εργασίας κατά την έννοια των ΚΓΠΕ 2007 ([125]), συνιστά παράβαση του οφειλόμενου σεβασμού των λειτουργιών του κράτους, όπως προβλέπεται στο άρθρο 4 παράγραφος 2 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Συμβολή στην περιφερειακή ανάπτυξη

(92) Η Πορτογαλία υπογραμμίζει τη συμβολή του καθεστώτος ZFM στην περιφερειακή ανάπτυξη της εξόχως απόκεντρης περιοχής της Μαδέρας, υποβάλλει δε συναφώς μελέτη ([126]) στην οποία καταδεικνύεται η βαρύτητα της ZFM στη διεθνοποίηση και τη διαφοροποίηση της οικονομίας της Μαδέρας. Η Πορτογαλία υποστηρίζει περαιτέρω ότι το μέτρο που εφαρμόστηκε συνάδει με τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013 και με τους εφαρμοστέους κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις. Εξάλλου, η Πορτογαλία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή θα πρέπει να αξιολογήσει, με συνεπή τρόπο, το καθεστώς ZFM ως προς τις πολιτικές της Ένωσης για τις εξόχως απόκεντρες περιοχές σε σχέση με την οικονομική, κοινωνική και εδαφική συνοχή.

Αναδρομική εφαρμογή του ΓΚΑΚ του 2014

(93) Η Πορτογαλία επαναλαμβάνει ότι ο ΓΚΑΚ 2014 δεν μπορεί να εφαρμοστεί αναδρομικά σε μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο του καθεστώτος ZFM με σκοπό την αναγνώριση της συμβατότητάς τους, εάν απαλλάχθηκαν βάσει του συγκεκριμένου γενικού κανονισμού απαλλαγής κατά κατηγορία. Επιπλέον, η Πορτογαλία θεωρεί ότι η ευέλικτη ερμηνεία του ΓΚΑΚ 2014 δεν απαιτεί να ασκούν οι δικαιούχοι του καθεστώτος ZFM τις οικονομικές δραστηριότητές τους αποκλειστικά και μόνο στην εξόχως απόκεντρη περιοχή της Μαδέρας. Η Πορτογαλία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή του καθεστώτος ZFM πρέπει να βασίζεται στις ΚΓΠΕ 2007, οι οποίες ίσχυαν τότε.

Ανάκτηση και παραβίαση των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου

(94) Η Πορτογαλία υποστηρίζει ότι η Επιτροπή ενέκρινε κατ' επανάληψη στο παρελθόν το καθεστώς ZFM. Επομένως, δεν μπορεί να ζητήσει πλέον από τις εθνικές φορολογικές αρχές να ανακτήσουν την ενίσχυση.

(95) Η Πορτογαλία θεωρεί επιπλέον ότι όλες οι φορολογικές ελαφρύνσεις χορηγήθηκαν με πλήρη σεβασμό του καθεστώτος ZFM. Επομένως, διαφορετική ερμηνεία δεν συνάδει με τις απαιτήσεις της σαφήνειας, της ακρίβειας και της προβλεψιμότητας των αποτελεσμάτων που προβλέπονται στην πάγια νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης ([127]). Η Πορτογαλία και οι αποδέκτες της ενίσχυσης θεώρησαν ότι μπορούσαν δικαιολογημένα να πιστεύουν ότι το εφαρμοζόμενο καθεστώς ZFM καλύπτεται νόμιμα από τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013. Η Πορτογαλία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι εταιρείες που έλαβαν ενίσχυση στο πλαίσιο του Regime III απέκτησαν δικαίωμα στην ασφάλεια δικαίου και δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι δεν θα αποτελέσουν αντικείμενο απόφασης ανάκτησης.

([124]) Αιτιολογική σκέψη 29 της παρούσας απόφασης.

([125]) Αιτιολογική σκέψη 42 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.

([126]) Υποσημείωση 55 ανωτέρω.

([127]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Φεβρουαρίου 1996, Duff κ.λπ., C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51, σκέψη 20, και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Γ. Κοσμά της 8ης Ιουνίου 1995, ECLI:EU:C:1995:170· απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Ιουνίου 2007, Britannia Alloys & Chemicals κατά Επιτροπής, C-76/06 P, ECLI:EU:C:2007:326, σκέψη 79· και απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Νοεμβρίου 2008, Förster, C-158/07, ECLI:EU:C:2008:630, σκέψη 67.

5. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑΣ

5.1. **Παρατηρήσεις ενδιαφερομένων**

(96) Η Επιτροπή έλαβε παρατηρήσεις από 102 ενδιαφερομένους (πολίτες, εταιρείες ή ενώσεις εταιρειών). Οι περισσότερες παρατηρήσεις υποβλήθηκαν από εταιρείες της ZFM και τους υπαλλήλους τους (94 εκ των 102). Οι ενδιαφερόμενοι τόνισαν τις ανησυχίες τους όσον αφορά την παύση ή τον περιορισμό της λειτουργίας της ZFM, που θα είχε ως αποτέλεσμα μαζικές απώλειες θέσεων εργασίας και αρνητικές συνέπειες για την περιφερειακή οικονομία. Επιπλέον, υποστήριξαν ότι η φύση των δραστηριοτήτων που ασκούν οι εταιρείες της ZFM δεν θα πρέπει να περιορίζεται στο έδαφος της Μαδέρας, όχι μόνον λόγω του μικρού μεγέθους της αγοράς της, αλλά κυρίως επειδή η διεθνοποίηση της οικονομίας εξόχως απόκεντρης περιοχής είναι ένας εκ των αρχικών στόχων της ZFM. Περαιτέρω, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η άποψη της Επιτροπής σχετικά με «*τον τόπο στον οποίο ασκούνται οι οικονομικές δραστηριότητες*» συνιστά συσταλτική ερμηνεία των όρων λειτουργίας της ZFM σε πλαίσιο ανοικτής και παγκόσμιας οικονομίας.

(97) Η Επιτροπή έλαβε επίσης παρατηρήσεις από επτά κλαδικές ενώσεις εταιρειών ([128]) και από την εταιρεία που διαχειρίζεται τη ZFM ([129]). Οι εν λόγω ενδιαφερόμενοι επέκριναν ομόφωνα την, κατ' αυτούς, συσταλτική ερμηνεία της Επιτροπής σχετικά με τη σύνδεση του ποσού της ενίσχυσης και της δημιουργίας και τη διατήρησης πραγματικών θέσεων εργασίας στη Μαδέρα με την εφαρμογή της απαλλαγής φόρου εισοδήματος για εισόδημα που προκύπτει από «*δραστηριότητες που ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα*».

(98) Τα επιχειρήματα που πρόβαλαν οι ενδιαφερόμενοι προς στήριξη των απόψεών τους σχετικά με την ύπαρξη ενίσχυσης, την προέλευση των κερδών και τη δημιουργία θέσεων εργασίας συνοψίζονται στις αιτιολογικές σκέψεις που ακολουθούν.

(99) Μόνο ένας ενδιαφερόμενος, η Εμπορική και Βιομηχανική Ένωση Funchal (Associação Comercial e Industrial do Funchal, ACIF) ([130]), υποστηρίζει ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος εταιρειών δεν συνιστά ενίσχυση. Η ACIF θεωρεί ότι η μείωση φόρου αντιπροσωπεύει απλώς και μόνο τη διαφορά των μη εισπραχθέντων φόρων επί εισοδήματος το οποίο, απουσία της εν λόγω μείωσης φόρου, δεν θα υφίστατο καθόλου. Το καθεστώς ZFM αφορά αμιγώς θεωρητική και τεχνητή φορολογική δαπάνη, η οποία προβλέπεται στον προϋπολογισμό και υπολογίζεται ετησίως μόνο για λογιστικούς σκοπούς, καθώς δεν αντιστοιχεί σε πραγματική φορολογική δαπάνη ούτε σε μείωση εισπραττόμενων εσόδων. Η εξάλειψη των φορολογικών ελαφρύνσεων του καθεστώτος ZFM δεν θα έχει ως αποτέλεσμα την είσπραξη της εν λόγω διαφοράς φόρου. Η ACIF θεωρεί επίσης ότι, εάν η Μαδέρα συγκριθεί με άλλες ευρωπαϊκές χώρες που διαθέτουν ανταγωνιστικά φορολογικά συστήματα, οι οποίες δεν αντιμετωπίζουν τους ίδιους μόνιμους περιορισμούς και δεν περιορίζουν τις φορολογικές ελαφρύνσεις με βάση τις θέσεις εργασίας που δημιουργούνται, διαπιστώνεται ότι κανένα οικονομικό πλεονέκτημα δεν συνδέεται με το καθεστώς ZFM της Μαδέρας. Συναφώς, είναι εξαιρετικά απίθανο το καθεστώς ZFM να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών.

(100) Οι ενδιαφερόμενοι υποστηρίζουν ότι η τοποθεσία δραστηριοτήτων και θέσεων εργασίας, που έχουν εκ φύσεως διεθνή χαρακτήρα, στην περιοχή της Μαδέρας περιορίζει αδικαιολόγητα τη στήριξη υπέρ της εξόχως απόκεντρης περιοχής της Μαδέρας στην απλή αντιστάθμιση του πρόσθετου κόστους με το οποίο επιβαρύνονται οι εταιρείες στη Μαδέρα λόγω των φυσικών μειονεκτημάτων της, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 349 της ΣΛΕΕ.

(101) Οι ενδιαφερόμενοι θεωρούν ότι η ερμηνεία της Επιτροπής παραβλέπει το γεγονός ότι κάθε εγκατεστημένη στη ZFM εταιρεία μπορεί να επωφεληθεί του καθεστώτος μόνο εάν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη Μαδέρα, λαμβανομένου υπόψη του υποδείγματος σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή διπλής φορολογίας ([131]), και έχει στην περιοχή τόσο την κατοικία όσο και τον πραγματικό τόπο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της.

([128]) Associação Comercial e Industrial do Funchal («ACIF»), Câmara do Comércio e Indústria dos Açores («CCIA»), Confederação de Comércio e Serviços de Portugal («CCP»), Confederação da Indústria Portuguesa («CIP»), Confederação de Turismos de Portugal («CTP»), European International Ship Owners Association of Portugal («EISAP») και «EURODOM» (αντιπροσωπευτική ένωση των γαλλικών εξόχως απόκεντρων περιοχών).

([129]) Sociedade de Desenvolvimento da Madeira SA («SDM»). Από το 1984 η SDM είναι υπεύθυνη, για λογαριασμό της Περιφερειακής κυβέρνησης της Μαδέρας («σύμβαση παραχώρησης»), για τη διαχείριση, τη διοίκηση και την προώθηση της ZFM [γνωστής επίσης ως «Διεθνές Επιχειρηματικό Κέντρο Μαδέρας» (International Business Centre of Madeira, IBC)].

([130]) Η ACIF είναι επιχειρηματική ένωση η οποία αντιπροσωπεύει 800 συνδεδεμένες εταιρείες από κάθε τομέα δραστηριότητας (63 % στο εμπόριο και τις υπηρεσίες, 23 % στη βιομηχανία και 14 % στον τουρισμό).

([131]) Υπόδειγμα σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου: επίτομη έκδοση 2017 (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419).

(102) Επιπλέον, οι ενδιαφερόμενοι υποστηρίζουν ότι μεγάλος αριθμός δραστηριοτήτων τις οποίες οι εταιρείες της ZFM ασκούν επί του παρόντος επιπλέον άυλων δραστηριοτήτων πρέπει να ασκούνται σε τόπο διαφορετικό από την έδρα τους. Ο περιορισμός της δυνατότητας αυτής θα συνιστά δυσμενή διάκριση και μεταχείριση της Μαδέρας, η οποία είναι ακατανόητη και αδικαιολόγητη, ιδίως στην περίπτωση κινήτρων που δεν συνιστούν πραγματική φορολογική δαπάνη —αλλά μάλλον εικονική ή φαινόμενη δαπάνη— ή απώλεια φορολογικών εσόδων για την περιοχή της Μαδέρας.

(103) Λιγοστοί μόνο ενδιαφερόμενοι υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή δεν επιτρέπει τη διεθνοποίηση της οικονομίας της Μαδέρας, παροτρύνοντας αντ' αυτής τον οικονομικό απομονωτισμό, που θα συνιστά παραβίαση των αρχών της οικονομίας της αγοράς και της ενσωμάτωσης μειονεκτουσών περιοχών σε αυτήν.

(104) Οι ενδιαφερόμενοι θεωρούν περαιτέρω καταχρηστική την υπαγωγή του καθεστώτος ZFM στους ορισμούς, τις προϋποθέσεις και τις αρχές που καθορίζονται στις ΚΓΠΕ 2007 όσον αφορά τον ορισμό και τον υπολογισμό των θέσεων εργασίας, δεδομένου ότι το καθεστώς ενίσχυσης εγκρίθηκε ως περιφερειακή ενίσχυση λειτουργίας και όχι ως επενδυτική ενίσχυση. Ως εκ τούτου, δεν ενδείκνυται, ούτε κατ' αναλογία, η εφαρμογή των κριτηρίων και των εννοιών που ορίζονται στη σκέψη 58 και στην υποσημείωση 52 των ΚΓΠΕ 2007 στην αξιολόγηση των περιφερειακών κρατικών ενισχύσεων λειτουργίας, συμπεριλαμβανομένης της ενίσχυσης που εγκρίθηκε στο πλαίσιο του καθεστώτος ZFM. Τέλος, οι ενδιαφερόμενοι ισχυρίζονται ότι η έννοια της «θέσης εργασίας» πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα των ορισμών και των προϋποθέσεων που καθορίζονται στον πορτογαλικό εργατικό κώδικα.

(105) Οι ενδιαφερόμενοι επισημαίνουν περαιτέρω ότι, στις διατάξεις του ΓΚΑΚ, η έννοια της «δημιουργίας θέσεων εργασίας» προβλέπεται αποκλειστικά και μόνο στο άρθρο 14, που ρυθμίζει τις περιφερειακές επενδυτικές ενισχύσεις, και στο άρθρο 17, που ρυθμίζει τις επενδυτικές ενισχύσεις προς ΜΜΕ. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, για την οριοθέτηση των επιλέξιμων δαπανών τους, το «*εκτιμώμενο μισθολογικό κόστος που προκύπτει από τη δημιουργία θέσεων εργασίας ως αποτέλεσμα αρχικής επένδυσης [υπολογίζεται] σε περίοδο δύο ετών*». Οι ενδιαφερόμενοι καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι «η ενίσχυση που χορηγήθηκε στις εταιρείες στη ZFM δεν σχετίζεται με μισθολογικό κόστος, δεν εμπίπτει σε οποιαδήποτε αρχική επένδυση και δεν περιορίζεται σε περίοδο δύο ετών».

(106) Λιγοστοί μόνο ενδιαφερόμενοι υποστηρίζουν ότι η έννοια του «αριθμού ετήσιων μονάδων εργασίας (ΕΜΕ)» καθορίζεται μόνο στο άρθρο 5 του παραρτήματος Ι του ΓΚΑΚ 2014 (όπως συνέβαινε στο πλαίσιο του ΓΚΑΚ 2008). Ισχυρίζονται, επιπλέον, ότι η έννοια προορίζεται να «προστατεύει» τις ΜΜΕ, ώστε να μην θεωρούνται όλοι οι υπάλληλοί τους «πραγματικοί» και να προσμετρώνται ως «υπάλληλοι πλήρους απασχόλησης», ειδικότερα προκειμένου να αποφευχθεί η υπέρβαση του μέγιστου αποδεκτού αριθμού εργαζομένων για τη διατήρηση της ιδιότητας της ΜΜΕ ([132]).

(107) Επιπλέον, οι ενδιαφερόμενοι ισχυρίζονται ότι η «απαίτηση ΕΜΕ» για τις θέσεις διοίκησης των εταιρειών που επωφελούνται του καθεστώτος δεν έχει νόημα από λογικής και νομικής απόψεως. Σύμφωνα με τους εφαρμοστέους εθνικούς κανόνες που διέπουν τα μέλη της διοίκησης εταιρειών ([133]), η άσκηση τέτοιων καθηκόντων/εργασιών σε περισσότερες από μία εταιρείες είναι νόμιμη. Επομένως, η ερμηνεία της Επιτροπής κατά την οποία «δεν επιτρέπεται» η άσκηση τέτοιων καθηκόντων/εργασιών σε περισσότερες από μία εταιρείες όχι μόνο υπονομεύει το εθνικό νομικό πλαίσιο, αλλά παραβλέπει επίσης το λειτουργικό περιεχόμενο των επίμαχων καθηκόντων/θέσεων και τα χαρακτηριστικά των προσώπων που κατέχουν τις εν λόγω θέσεις.

(108) Οι ενδιαφερόμενοι ισχυρίζονται ότι οι θέσεις και τα καθήκοντα διοίκησης δεν απαιτούν πλήρη και αποκλειστική παρουσία και διαθεσιμότητα, καθώς τα εν λόγω καθήκοντα ασκούνται συνήθως από άτομα με υψηλά προσόντα και δεξιότητες, τα οποία ασκούν συχνά άλλες επαγγελματικές και επιχειρηματικές δραστηριότητες. Υπάρχουν αναρίθμητες περιπτώσεις διαχειριστών/μελών διοικητικού συμβουλίου και/ή διευθυντών-επιχειρηματιών που συνδέονται με πλείονες εταιρείες, οι οποίοι συμβάλλουν με την εμπειρογνωσία και τις επαγγελματικές δεξιότητές τους στην ανάπτυξη των εν λόγω εταιρειών. Οι ενδιαφερόμενοι συμπεραίνουν περαιτέρω ότι, εν αντιθέσει προς την άποψη της Επιτροπής, δεν υπάρχει κανόνας ή περιορισμός όσον αφορά την ενδεχόμενη σώρευση θέσεων/καθηκόντων σε περισσότερες από μία εγκατεστημένες στη ZFM εταιρείες. Επομένως, τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου εταιρειών θεωρούνται «πραγματικοί υπάλληλοι», εφόσον τηρούνται οι κανόνες της εθνικής νομοθεσίας προς τον σκοπό αυτό.

([132]) Βλέπε επιστολή της ACIF της 12ης Απριλίου 2019, παράρτημα Ι σχετικά με την προάσπιση της ZFM και των εταιρειών της, σ. 26.

([133]) Η άσκηση των εν λόγω καθηκόντων δεν αμείβεται. Τυχόν αμοιβή καθορίζεται ελεύθερα από την εταιρεία και δεν συνδέεται κατ' ανάγκη με τον αριθμό ωρών πραγματικής εργασίας ή με την αμοιβή που λαμβάνουν άλλοι υπάλληλοι. Τα καθήκοντα δεν ασκούνται σε αποκλειστική βάση, εκτός εάν επιβληθούν από την εταιρεία και γίνουν αποδεκτά από το μέλος του διοικητικού συμβουλίου. Κατά κανόνα, τα εν λόγω καθήκοντα ασκούνται βάσει απαλλαγής από το ωράριο εργασίας και δεν υπόκεινται σε κατώτατο ή ανώτατο όριο ωρών εργασίας.

(109) Λιγοστοί μόνο ενδιαφερόμενοι υποστηρίζουν ότι υφίσταται διάκριση υπέρ της Μαδέρας βάσει του ιδιότητάς της ως εξόχως απόκεντρης περιοχής η οποία αναγνωρίζεται στο άρθρο 349 της ΣΛΕΕ, τονίζουν δε τη σημασία της ZFM στην οικονομία της Μαδέρας ([134]) (συμπεριλαμβανομένου ποσοτικού προσδιορισμού του αντικτύπου στην περιοχή, εάν οι περισσότερες επιχειρήσεις ή όλες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται επί του παρόντος εκεί παύσουν τις συναλλαγές τους ([135])).

(110) Τέλος, μικρός αριθμός ενδιαφερομένων υποστηρίζει ότι οποιαδήποτε ανάκτηση θα συνιστά παραβίαση των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης. Προς τούτο, οι εν λόγω ενδιαφερόμενοι ισχυρίζονται ότι, εάν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς που εφάρμοσε η Πορτογαλία συνιστά παράνομη ενίσχυση, η Επιτροπή θα παραβιάσει τις αρχές της ασφάλειας δικαίου ([136]) και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, όπως έχουν διατυπωθεί στη νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης ([137]).

5.2. **Παρατηρήσεις της Πορτογαλίας**

(111) Στις 23 Μαΐου και στις 12 Ιουνίου 2018 η Επιτροπή διαβίβασε στην Πορτογαλία τις παρατηρήσεις που έλαβε από τους ενδιαφερομένους. Η απάντηση της Πορτογαλίας στις ως άνω παρατηρήσεις μπορεί να συνοψιστεί ως εξής ([138]).

(112) Η Πορτογαλία υπογραμμίζει ότι σε όλες οι παρατηρήσεις που λήφθηκαν από τους ενδιαφερομένους αναφέρεται ρητώς ότι το καθεστώς ZFM το οποίο εφάρμοσε η Πορτογαλία είναι συμβατό με την εσωτερική αγορά. Στις παρατηρήσεις αυτές υπογραμμίζονται επίσης η σημασία της ZFM για την περιφερειακή ανάπτυξη, την κοινωνική συνοχή και την απασχόληση στην περιοχή της Μαδέρας καθώς και η συμβολή της στη μείωση των συνεπειών της ιδιότητας της Μαδέρας ως εξόχως απόκεντρης περιοχής. Επομένως, οι ενδιαφερόμενοι θεωρούν ότι οι κίνδυνοι και οι καταστάσεις που οδήγησαν την Επιτροπή στα προκαταρκτικά συμπεράσματά της δεν αποδεικνύονται.

(113) Η Πορτογαλία επισημαίνει περαιτέρω ότι το πλήθος και το περιεχόμενο των παρατηρήσεων που λήφθηκαν καταδεικνύουν την απουσία αισθητών συνεπειών του καθεστώτος στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών ή στον ανταγωνισμό.

(114) Επιπλέον, η Πορτογαλία θεωρεί τις γενικότερες θετικές παρατηρήσεις που λήφθηκαν, την απουσία παρατηρήσεων από δικαιοδοσίες που ανταγωνίζονται το καθεστώς ZFM και την απουσία παρατηρήσεων από εταιρείες που δεν επωφελούνται του καθεστώτος ισχυρές ενδείξεις της προσήκουσας εφαρμογής του καθεστώτος.

(115) Η Πορτογαλία ζητεί από την Επιτροπή να λάβει υπόψη τη νομική φύση της ΑΠΜ ως εξόχως απόκεντρης περιοχής κατά την έννοια και για τους σκοπούς του άρθρου 349 της ΣΛΕΕ και της πράξης προσχώρησης της Πορτογαλίας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα (ΕΟΚ), και να θεωρήσει δικαιολογημένη τη διάκριση υπέρ της Μαδέρας που προκύπτει από το εγκεκριμένο καθεστώς.

([134]) Όσον αφορά την απασχόληση, την 31η Δεκεμβρίου 2017, στη ZFM απασχολούνταν [5 000-10 000] άτομα ([1 000-3 000] σε διεθνείς υπηρεσίες· [100-1 000] στη βιομηχανική ζώνη και [4 000-6 000] στο διεθνές νηολόγιο). Σύμφωνα με στοιχεία που προέρχονται άμεσα από μελέτη που διενήργησε η ACIF, το 2018 [1 000-3 000] εργαζόμενοι απασχολούνταν στο τμήμα διεθνών υπηρεσιών της ZFM. Την 31η Δεκεμβρίου 2018 στη ZFM ήταν εγκατεστημένες [1 000-3 000] εταιρείες. Σύμφωνα με στοιχεία που συγκέντρωση η φορολογική αρχή Μαδέρας, το 2018 η ZFM παρήγαγε άμεσα φορολογικά έσοδα για την Αυτόνομη Περιφέρεια Μαδέρας ύψους [50 000-200 000] χιλιάδων EUR, τα οποία αντιπροσωπεύουν το [10-20] % των συνολικών φορολογικών εσόδων που εισπράχθηκαν στην περιοχή. Σύμφωνα με στοιχεία της Τράπεζας της Πορτογαλίας του 2013, η ZFM αντιπροσώπευε το [10-20] % των άμεσων επενδύσεων στην Πορτογαλία. Βλέπε προάσπιση από την ACIF της ZFM και των εγκατεστημένων σε αυτήν εταιρειών, σ. 29-35 (παράρτημα I προσαρτημένο στην επιστολή της ACIF της 12ης Απριλίου 2019).

([135]) Εάν υποτεθεί ότι όλες οι εταιρείες που είναι εγκατεστημένες επί του παρόντος στη ZFM παύσουν να δραστηριοποιούνται στην περιοχή (σενάριο 1), εκτιμάται ότι η ΑΠΑ θα μειωθεί από [1-10] % έως [10-20] %, ως ποσοστό της ΑΠΑ το 2015, και ότι θα απολεσθούν από [1 000-4 000] έως [5 000-7 000] θέσεις εργασίας. Εάν διατηρηθεί μέρος της τρέχουσας δραστηριότητας, αλλά οι εταιρείες που αντιπροσωπεύουν [80-90] % της ΑΠΑ που παράγεται επί του παρόντος στη ZFM παύσουν να δραστηριοποιούνται στην περιοχή (σενάριο 2), τα προβλεπόμενα αποτελέσματα συνιστούν επίσης κρίση, με μείωση της ΑΠΑ από [1-10] % έως [1-10] % και απώλεια [1 000-3 000] έως [4 000-6 000] θέσεων εργασίας. Βλέπε επιστολή της ACIF της 12ης Απριλίου 2018, σ. 36-37, και προσαρτημένη μελέτη που παρήγγειλε η ACIF στο Κέντρο Εφαρμοσμένων Μελετών του πορτογαλικού Καθολικού Πανεπιστημίου Λισαβόνας: CONFRARIA, João, «Impacto do Centro Internacional de Negócios da Madeira na economia da Região», Universidade Católica de Lisboa – Centro de Estudos Aplicados, 4 Απριλίου 2019, σ. 1-25.

([136]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415· απόφαση του Δικαστηρίου της 3ης Οκτωβρίου 2013, Itelcar, C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629· και απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Ιουνίου 2015, Berlington Hungary κ.λπ., C-98/14, ECLI:EU:C:2015:386.

([137]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 24ης Νοεμβρίου 2005, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-506/03, ECLI:EU:C:2005:715, σκέψη 58· και απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 3ης Δεκεμβρίου 2014, Castelnou Energía κατά Επιτροπής, T-57/11, ECLI:EU:T:2014:1021, σκέψη 189.

([138]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Ιουνίου 2019 (2019/082914).

(116) Η Πορτογαλία θεωρεί περαιτέρω ότι η ZFM έχει μεγάλη σημασία τόσο για το κράτος όσο και για τον εκσυγχρονισμό, τη διαφοροποίηση και την ανάπτυξη της οικονομίας της περιοχής της Μαδέρας, καθώς συμβάλλει αποφασιστικά στα οικονομικά και χρηματοοικονομικά συστήματα και έχει σημαντικό αντίκτυπο στην εθνική οικονομία και τα δημόσια οικονομικά. Ο εν λόγω εκσυγχρονισμός και η ανάπτυξη δεν θα μπορούσαν να επιτευχθούν χωρίς την ύπαρξη των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν και αναπτύχθηκαν πραγματικά στην περιοχή σε συνδυασμό με τις υλικές επενδύσεις.

(117) Η Πορτογαλία υπογραμμίζει ότι η ποικιλομορφία των δραστηριοτήτων που ασκούνται στη ZFM, το πλήθος των άμεσων και έμμεσων θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν, οι (εγχώριες και ξένες) επενδύσεις που πραγματοποιήθηκαν, η κατανάλωση που παράχθηκε, η σημαντική συμβολή στον περιφερειακό προϋπολογισμό των φόρων που εισπράχθηκαν καθώς και η διεθνοποίηση της περιφερειακής οικονομίας είναι καθοριστικής σημασίας παράγοντες για την οικονομική και κοινωνική βιωσιμότητα της Μαδέρας. Τούτο προκύπτει επίσης από τις οικονομικές μελέτες που προσαρτώνται στις παρατηρήσεις που υπέβαλε η ACIF.

(118) Επιπλέον, κατά την άποψη της Πορτογαλίας οι παρατηρήσεις των ενδιαφερομένων επιβεβαιώνουν ότι οι πορτογαλικές αρχές άσκησαν τις εποπτικές εξουσίες τους όσον αφορά τις προϋποθέσεις επιλεξιμότητας του καθεστώτος. Οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν καταδεικνύουν ότι, σε κάποιον βαθμό, ο έλεγχος που άσκησαν οι πορτογαλικές αρχές έναντι των δικαιούχων του καθεστώτος ZFM υπήρξε πιο απαιτητικός από τις απαιτήσεις που προβλέπονται στις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013.

(119) Τέλος, η Πορτογαλία υποστηρίζει ότι το άρθρο 36 του EBF επιβάλλει τη δημιουργία θέσεων εργασίας χωρίς να αναφέρει ρητώς ότι οι εν λόγω θέσεις εργασίας πρέπει να δημιουργηθούν στην περιοχή. Η Πορτογαλία ισχυρίζεται περαιτέρω ότι η δημιουργία θέσεων εργασίας δεν συνιστά μέσο επαλήθευσης του τρόπου με τον οποίο κάθε εταιρεία συμβάλλει συγκεκριμένα στην ανάπτυξη της περιοχής· αντιθέτως, θεωρείται απλώς και μόνο κριτήριο ουσιώδους οικονομικής δραστηριότητας, υπό το πρίσμα των συστάσεων του ΟΟΣΑ και της ομάδας του κώδικα δεοντολογίας (φορολογία των επιχειρήσεων) ([139]), με σκοπό τον αποκλεισμό εικονικών εταιρειών ([140]).

6. **ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ**

6.1. **Ύπαρξη ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ**

(120) Στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, ως κρατικές ενισχύσεις ορίζονται «ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές».

(121) Συνεπώς, προκειμένου ένα μέτρο στήριξης να θεωρηθεί ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, πρέπει να πληροί σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις: i) πρέπει να χρηματοδοτείται από το κράτος ή μέσω κρατικών πόρων και να καταλογίζεται στο Δημόσιο· ii) πρέπει να παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους διά της ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής· iii) πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό· και iv) πρέπει να μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών.

(122) Στις αιτιολογικές σκέψεις που ακολουθούν η Επιτροπή θα αξιολογήσει αν το καθεστώς ZFM που εφάρμοσε η Πορτογαλία υπέρ των δικαιούχων της ZFM πληροί τα κριτήρια που αναφέρθηκαν στην αιτιολογική σκέψη 121 και συνιστά, επομένως, κρατική ενίσχυση.

6.1.1. *Κρατικοί πόροι και καταλογισμός στο Δημόσιο*

(123) Η Πορτογαλία θεωρεί ότι το καθεστώς ZFM δεν περιλαμβάνει κρατικούς πόρους επειδή δεν αντιστοιχεί σε «πραγματικές φορολογικές δαπάνες», αλλά απλώς και μόνο σε εικονικές φορολογικές δαπάνες («θεωρητική απώλεια φορολογικών εσόδων») και, ως εκ τούτου, δεν είναι μέτρο κρατικής ενίσχυσης ([141]).

([139]) Την 1η Δεκεμβρίου 1997 το Συμβούλιο και οι αντιπρόσωποι των κυβερνήσεων των κρατών μελών συνερχόμενοι στο πλαίσιο του Συμβουλίου εξέδωσαν ψήφισμα σχετικά με κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων, με στόχο την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Η ομάδα του κώδικα δεοντολογίας (φορολογία των επιχειρήσεων) συστάθηκε στο πλαίσιο του Συμβουλίου από το Συμβούλιο Οικονομικών και Δημοσιονομικών Θεμάτων στις 9 Μαρτίου 1998 για την αξιολόγηση φορολογικών μέτρων τα οποία μπορεί να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κώδικα δεοντολογίας (ΕΕ C 99 της 1.4.1998, σ. 1). Βλέπε https://www.consilium.europa.eu/el/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/.

([140]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Ιουνίου 2019, σ. 3.

([141]) Αιτιολογική σκέψη 67 της παρούσας απόφασης.

(124) Ένας ενδιαφερόμενος, η ACIF, προβάλλει παρόμοια επιχειρήματα και θεωρεί ότι το καθεστώς δεν συνιστά ενίσχυση ([142]).

(125) Η Επιτροπή παρατηρεί ότι το πορτογαλικό Σύνταγμα αναγνωρίζει τη Μαδέρα ως «Αυτόνομη Περιφέρεια» με δικό της πολιτικό και διοικητικό καθεστώς («Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira» ([143]), στο εξής: Estatuto) και θεσμούς αυτοδιοίκησης. Η Επιτροπή παρατηρεί περαιτέρω ότι, βάσει του άρθρου 5 παράγραφος 1 του Estatuto, η Αυτόνομη Περιφέρεια Μαδέρας (ΑΠΜ) απολαύει, μεταξύ άλλων, χρηματοοικονομικής, οικονομικής και δημοσιονομικής αυτονομίας. Η Επιτροπή επισημαίνει εξάλλου ότι το Estatuto διασφαλίζει την ύπαρξη ειδικού «περιφερειακού φορολογικού συστήματος», το οποίο περιλαμβάνει επίσης ρητώς τη ZFM ([144]). Οι φόροι και τα τέλη που εισπράττουν οι περιφερειακές αρχές είναι έσοδα της ΑΠΜ ([145]), τα δε φορολογικά έσοδα είναι, μεταξύ άλλων, αυτά που προκύπτουν από το εισόδημα και τα κέρδη νομικών προσώπων και τα τέλη χαρτοσήμου ([146]). Η ΑΠΜ διαθέτει ίδια φορολογική αρμοδιότητα και την εξουσία να προσαρμόζει τις εθνικές φορολογικές διατάξεις σε συγκεκριμένα περιφερειακά χαρακτηριστικά ([147]). Επιπλέον, το περιφερειακό κοινοβούλιο έχει την εξουσία να μειώνει τον συντελεστή του φόρου εισοδήματος εταιρειών που θεσπίζεται σε ετήσια βάση από το εθνικό κοινοβούλιο για το έδαφος της Πορτογαλίας ([148]). Τέλος, η Επιτροπή επισημαίνει ότι το άρθρο 36 του EBF ρυθμίζει το νομικό πλαίσιο της ZFM ([149]).

(126) Όπως περιγράφηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 12 και 13 της παρούσας απόφασης, το καθεστώς ZFM αφορά μείωση του φόρου εισοδήματος εταιρειών και άλλες απαλλαγές από φόρους που καταβάλλονται κανονικά στο πορτογαλικό Δημόσιο ([150]). Ειδικότερα, το καθεστώς ZFM επιτρέπει την καταβολή μειωμένου φόρου εισοδήματος εταιρειών σε σύγκριση με τον φόρο που καταβάλλεται κανονικά επί του εισοδήματος εταιρειών βάσει του κώδικα φορολογίας εισοδήματος εταιρειών – εισόδημα και κέρδη νομικών προσώπων (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, στο εξής: CIRC) ([151]), συμπεριλαμβανομένης, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, περαιτέρω μείωσης κατά 50 % του φόρου εισοδήματος εταιρειών.

(127) Η απώλεια φορολογικών εσόδων για το Δημόσιο ισοδυναμεί με την κατανάλωση κρατικών πόρων υπό μορφή φορολογικών δαπανών. Όταν επιτρέπει τη μείωση του φόρου στο πλαίσιο του CIRC, σύμφωνα με το καθεστώς ZFM που εγκρίθηκε με το άρθρο 36 του EBF, η Πορτογαλία παραιτείται από έσοδα τα οποία θα αποκτούσε εάν δεν είχε θεσπίσει τη συγκεκριμένη φορολογική διάταξη. Η μείωση του φόρου εισοδήματος εταιρειών χορηγείται μέσω κρατικών πόρων. Το εν λόγω μέτρο θεσπίστηκε με τη μορφή κρατικής ρύθμισης [δηλαδή με το καθεστώς φορολογικών κινήτρων, Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), που ψηφίστηκε από το κοινοβούλιο] και συνιστά νομοθετική πράξη καταλογιστέα στο πορτογαλικό Δημόσιο. Δεδομένου ότι χορηγείται από τις πορτογαλικές αρχές, η εν λόγω φορολογική ελάφρυνση καταλογίζεται στο Δημόσιο.

(128) Η έννοια της «ενίσχυσης» δεν καλύπτει μόνον τις θετικές παροχές, αλλά και τις παρεμβάσεις εκείνες οι οποίες, ανεξαρτήτως μορφής, ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και οι οποίες κατά συνέπεια, χωρίς να είναι επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ιδίας φύσεως ή έχουν τα ίδια αποτελέσματα ([152]).

(129) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος εταιρειών (συμπεριλαμβανομένης της πρόσθετης μείωσης του φόρου εισοδήματος εταιρειών κατά 50 % για τις εταιρείες που ασκούν βιομηχανικές δραστηριότητες στη βιομηχανική ζώνη της ZFM) χορηγείται από κρατικούς πόρους και είναι καταλογιστέα στο Δημόσιο ([153]).

([142]) Αιτιολογική σκέψη 99 της παρούσας απόφασης.

([143]) Νόμος αριθ. 13/91 της 5ης Ιουνίου 1991, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο αριθ. 130/99 της 21ης Αυγούστου 1999 και τον νόμο αριθ. 12/2000 της 21ης Ιουνίου 2000.

([144]) Άρθρο 107 παράγραφος 4 και άρθρο 146 του Estatuto.

([145]) Άρθρο 108 στοιχείο b) του Estatuto.

([146]) Άρθρο 112 παράγραφος 1 στοιχεία b) και e) του Estatuto. Βλέπε επίσης άρθρο 26 του νόμου αριθ. 2/2013 της 2ας Σεπτεμβρίου 2013 (νόμος περί οικονομικών των αυτόνομων περιφερειών, Lei das Finanças das Regiões Autónomas, στο εξής: LFRA).

([147]) Άρθρα 55 και 56 του LFRA.

([148]) Άρθρο 59 παράγραφος 2 του LFRA.

([149]) Άρθρο 146 παράγραφος 4 του Estatuto και άρθρο 59 παράγραφος 6 του LFRA.

([150]) Άρθρα 5 και 26 και άρθρο 59 παράγραφοι 2, 3, 4 και 6 του LFRA. Για το διάστημα από το 2007 έως το 2013, βλέπε νόμο αριθ. 1/2007 της 19ης Φεβρουαρίου, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο αριθ. 1/2010 της 29ης Μαρτίου 2010, με τον νόμο αριθ. 2/2010 της 16ης Ιουνίου 2010 και με τον νόμο αριθ. 64/2012 της 20ής Δεκεμβρίου 2012.

([151]) 3 % από το 2007 έως το 2009, 4 % από το 2010 έως το 2012, 5 % από το 2013 έως το 2020, αντί 29 % το 2007, 20 % από το 2008 έως το 2011, 25 % από το 2012 έως το 2013, 23 % το 2014 και 21 % από το 2015 έως το 2020.

([152]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, σκέψη 38· απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, σκέψη 13· και απόφαση του Δικαστηρίου της 1ης Δεκεμβρίου 1998, Ecotrade, C-200/97, ECLI:EU:C:1998:579, σκέψη 34.

([153]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Μαΐου 2002, Γαλλία κατά Επιτροπής, C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294, σκέψη 24· απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 5ης Απριλίου 2006, Deutsche Bahn κατά Επιτροπής, T-351/02, ECLI:EU:T:2006:104, σκέψη 103.

6.1.2. *Επιλεκτικό πλεονέκτημα*

(130) Η Πορτογαλία θεωρεί ότι το καθεστώς ZFM δεν είναι επιλεκτικό, καθώς το μέτρο δεν συνιστά «*ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής*» κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ. Η Πορτογαλία θεωρεί ότι κάθε εταιρεία που ασκεί εμπορική, βιομηχανική, ναυτιλιακή ή άλλη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών μπορεί να εγκατασταθεί στη ZFM. Ισχυρίζεται ότι το καθεστώς ZFM είναι μέρος της γενικής οικονομίας του πορτογαλικού φορολογικού συστήματος και ότι το μέτρο δεν συνεπάγεται επιλεκτικό πλεονέκτημα για τις καταχωρισμένες στη ZFM εταιρείες. Συνεπώς, δεν συνιστά κρατική ενίσχυση. Το καθεστώς ZFM θα πρέπει μάλλον να χαρακτηριστεί γενικό μέτρο ([154]).

(131) Κατά πάγια νομολογία της Ένωσης, για να εκτιμηθεί αν ένα κρατικό μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση, πρέπει να προσδιοριστεί αν οι ωφελούμενες επιχειρήσεις αντλούν οικονομικό όφελος το οποίο δεν θα είχαν αποκομίσει υπό τις συνήθεις συνθήκες της αγοράς, ήτοι ελλείψει κρατικής παρέμβασης. Μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογική απαλλαγή, το οποίο περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ ([155]). Ομοίως, μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση μέτρο που χορηγεί σε ορισμένες επιχειρήσεις μείωση του κανονικώς οφειλόμενου φόρου.

(132) Το καθεστώς ZFM είναι καθεστώς περιφερειακής ενίσχυσης το οποίο, όπως εγκρίθηκε με την απόφαση της Επιτροπής του 2007, επέτρεψε τη χορήγηση ενισχύσεων με τη μορφή μειωμένου φόρου εισοδήματος εταιρειών επί των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα, καθώς και άλλες φορολογικές απαλλαγές, όπως περιγράφηκε στην αιτιολογική σκέψη 12 της παρούσας απόφασης.

(133) Σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 127 της παρούσας απόφασης, το καθεστώς ZFM διέπεται από το άρθρο 36 του EBF ([156]).

(134) Οι επιχειρήσεις στην περιοχή της Μαδέρας υπέκειντο σε διάφορους (κανονικούς) συντελεστές φόρου εισοδήματος εταιρειών στο διάστημα από το 2007 έως το 2014 βάσει διαδοχικών περιφερειακών δημοσιονομικών πράξεων ([157]). Οι καταχωρισμένες στη ZFM εταιρείες επωφελούνται μείωσης φόρου εισοδήματος εταιρειών επί των κερδών ([158]) ή άλλων φορολογικών απαλλαγών έως την 31η Δεκεμβρίου 2020. Το καθεστώς ZFM παρέχει στους δικαιούχους τη δυνατότητα να εξοικονομούν χρήματα κατά την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών τους. Η εν λόγω παρέκκλιση θεσπίζεται με ειδικό σκοπό να ωφελήσει και να προωθήσει τις δραστηριότητες εταιρειών καταχωρισμένων στη ZFM, περιάγοντας τις εν λόγω εταιρείες σε ευνοϊκότερη θέση από άλλες εταιρείες που βρίσκονται αλλού στη χώρα ή στην ΑΠΜ.

(135) Ως εκ τούτου, το υπό εξέταση μέτρο παρέχει πλεονέκτημα μόνο στις εγκατεστημένες στη ZFM εταιρείες. Λαμβανομένου υπόψη του γεωγραφικού πεδίου εφαρμογής του, το υπό εξέταση μέτρο είναι επιλεκτικό, καθώς είναι διαθέσιμο μόνο στις εταιρείες που είναι καταχωρισμένες στην περιορισμένη ZFM.

(136) Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, μέσω της μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης που θα έπρεπε να καταβάλουν κανονικά, το καθεστώς ZFM παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στις εταιρείες που είναι καταχωρισμένες στη ZFM, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

([154]) Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 68 και 69 της παρούσας απόφασης.

([155]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 10ης Ιανουαρίου 2006, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, σκέψη 132.

([156]) Υποσημείωση 5 ανωτέρω.

([157]) 29 % το 2007 (άρθρο 12 του Decreto Legislativo Regional αριθ. 3/2007/M της 9ης Ιανουαρίου 2007)· 20 % από το 2008 έως το 2011 (άρθρο 15 του Decreto Legislativo Regional αριθ. 2/2008/M της 16ης Ιανουαρίου 2008, άρθρο 14 του Decreto Legislativo Regional αριθ. 45/2008/M της 31ης Δεκεμβρίου 2008, άρθρο 13 του Decreto Legislativo Regional αριθ. 34/2009/M της 31ης Δεκεμβρίου 2009 και άρθρο 14 του Decreto Legislativo Regional αριθ. 2/2011/M της 10ης Ιανουαρίου 2008)· 25 % από το 2012 έως το 2013 (άρθρο 2 του Decreto Legislativo Regional αριθ. 20/2011/M της 26ης Δεκεμβρίου 2011 και άρθρο 16 του Decreto Legislativo Regional αριθ. 42/2012/M της 31ης Δεκεμβρίου 2012)· 23 % το 2014 (άρθρο 18 του Decreto Legislativo Regional αριθ. 31-A/2013/M της 31ης Δεκεμβρίου 2013).

([158]) Υποσημείωση 15 ανωτέρω.

6.1.3. *Νόθευση του ανταγωνισμού και επιπτώσεις στις συναλλαγές*

(137) Η Πορτογαλία δεν υποστήριξε ευθέως ότι το μέτρο δεν νοθεύει ούτε απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και ότι δεν επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών ([159]). Αντιθέτως, ένας από τους ενδιαφερόμενους, η ACIF, υποστήριξε ότι είναι εξαιρετικά απίθανο το καθεστώς ZFM να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών ([160]).

(138) Ένα μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος θεωρείται ότι νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό όταν είναι ικανό να βελτιώσει την ανταγωνιστική θέση της δικαιούχου επιχείρησης σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις με τις οποίες ανταγωνίζεται ([161]). Επομένως, η νόθευση του ανταγωνισμού κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ τεκμαίρεται μόλις το Δημόσιο παράσχει οικονομικό πλεονέκτημα σε επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται σε απελευθερωμένους τομείς όπου υπάρχει ή θα μπορούσε να υπάρχει ανταγωνισμός ([162]). Όταν μια κρατική ενίσχυση οικονομικού χαρακτήρα ενισχύει τη θέση μιας επιχείρησης σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις που την ανταγωνίζονται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, οι τελευταίες πρέπει να θεωρείται ότι επηρεάζονται από την ενίσχυση ([163]).

(139) Στο μέτρο που οι καταχωρισμένες στη ZFM εταιρείες ασκούν δραστηριότητες ανοικτές στον διεθνή ανταγωνισμό, το επίμαχο μέτρο βελτιώνει την ανταγωνιστική θέση τους και απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και, επομένως, μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών.

6.1.4. *Χαρακτηρισμός υφιστάμενης ενίσχυσης και κατάλληλα μέτρα*

(140) Η Πορτογαλία ισχυρίζεται ότι, εφόσον ενέχει «ενίσχυση», το καθεστώς ZFM θα πρέπει να αντιμετωπιστεί ως υφιστάμενη ενίσχυση. Η Πορτογαλία υποστηρίζει ότι η ZFM δημιουργήθηκε το 1980 ([164]), δηλαδή είναι προγενέστερη της προσχώρησης της Πορτογαλίας στην ΕΟΚ το 1986 και δεν έχει υποστεί ουσιώδεις μεταβολές εκτός του πλαισίου διαπραγμάτευσης για την υφιστάμενη ενίσχυση. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να χαρακτηριστεί «υφιστάμενη ενίσχυση» κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο β) σημείο i) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 ([165]).

(141) Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Πορτογαλία θεωρεί ότι η Επιτροπή θα πρέπει να προτείνει κατάλληλα μέτρα προκειμένου να διασφαλιστεί η συνεχιζόμενη συμβατότητα του καθεστώτος ZFM με την εσωτερική αγορά, τα οποία μπορούν να περιλαμβάνουν τη μεταβολή του περιεχομένου του καθεστώτος ενίσχυσης, τη θέσπιση απαιτήσεων ή την αποσαφήνιση υφιστάμενων απαιτήσεων ([166]).

(142) Βάσει του άρθρου 1 στοιχείο β) σημείο i) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, ως «υφιστάμενη ενίσχυση» νοούνται «όλες οι ενισχύσεις οι οποίες υφίσταντο πριν από την έναρξη ισχύος της ΣΛΕΕ στα οικεία κράτη μέλη, δηλαδή καθεστώτα ενισχύσεων και μεμονωμένες ενισχύσεις που είχαν τεθεί σε εφαρμογή πριν και συνεχίζουν να εφαρμόζονται μετά την έναρξη ισχύος της ΣΛΕΕ στα οικεία κράτη μέλη».

(143) Το άρθρο 26 και το σημείο 10 του παραρτήματος Ι της πράξης προσχώρησης της Πορτογαλίας ([167]) προβλέπουν προσαρμογές σε πράξεις εκδοθείσες από τα θεσμικά όργανα, οι οποίες περιλαμβάνουν, στην ενότητα της τελωνειακής νομοθεσίας, τη «Zona Franca na Região Autónoma da Madeira». Στην πράξη προσχώρησης δεν προβλέπεται ότι η ZFM θα πρέπει να θεωρείται υφιστάμενη ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 88 παράγραφος 1 της ΣΕΚ (νυν άρθρου 108 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ).

([159]) Αιτιολογική σκέψη 113 της παρούσας απόφασης.

([160]) Αιτιολογική σκέψη 99 in fine της παρούσας απόφασης.

([161]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Σεπτεμβρίου 1980, Philip Morris, C-730/79, ECLI:EU:C:1980:209, σκέψη 11· και απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 15ης Ιουνίου 2000, Alzetta κ.λπ. κατά Επιτροπής, συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 έως 607/97, T-1/98, T-3/98 έως T-6/98 και T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, σκέψη 80.

([162]) Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 15ης Ιουνίου 2000, Alzetta κ.λπ. κατά Επιτροπής, συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 έως 607/97, T-1/98, T-3/98 έως T-6/98 και T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, σκέψεις 141 έως 147.

([163]) Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 4ης Απριλίου 2001, Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia κατά Επιτροπής, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, σκέψη 41.

([164]) Νομοθετικό διάταγμα αριθ. 500/80 της 20ής Οκτωβρίου 1980 και περιφερειακό κανονιστικό διάταγμα αριθ. 53/82 της 23ης Αυγούστου 1982. Βλέπε επίσης νομοθετικό διάταγμα αριθ. 502/85 της 30ής Δεκεμβρίου 1985 και νομοθετικό διάταγμα αριθ. 165/86 της 26ης Ιουνίου 1986.

([165]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 67.

([166]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 85.

([167]) Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως του Βασιλείου της Ισπανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και των προσαρμογών των συνθηκών (ΕΕ L 302 της 15.11.1985, σ. 23).

(144) Επιπλέον, το καθεστώτος ZFM (Regime I) κοινοποιήθηκε για πρώτη φορά, στο πλαίσιο των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, το 1986 και εγκρίθηκε με απόφαση της Επιτροπής της 25ης Μαΐου 1987. Από το 1987 το καθεστώς ZFM παρατάθηκε επανειλημμένως και τα διάδοχα καθεστώτα εγκρίθηκαν με αποφάσεις της Επιτροπής το 2002 και το 2007, αντίστοιχα ([168]). Εξάλλου, το καθεστώς ZFM μεταβλήθηκε ουσιωδώς με τα διάδοχα καθεστώτα I, II και III. Το Regime I δεν απαιτούσε τη δημιουργία/διατήρηση θέσεων εργασίας. Η εν λόγω απαίτηση θεσπίστηκε με το Regime II (σε συνδυασμό με τη θέσπιση ανώτατων ορίων φορολογητέας βάσης επί της ετήσιας φορολογητέας βάσης των δικαιούχων) και διατηρήθηκε στο Regime III. Από το Regime II εξαιρέθηκαν όλες οι δραστηριότητες που αφορούν ενδιάμεσους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς και ασφαλιστικές εταιρείες καθώς και δραστηριότητες συναφείς με χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς και ασφαλιστικές εταιρείες καθώς και όλες οι δραστηριότητες τύπου «ενδοομιλικών υπηρεσιών» (κέντρα συντονισμού, διαχείρισης διαθεσίμων ή διανομής) ([169]). Θεσπίστηκε επίσης σταδιακή μείωση της ενίσχυσης στο σύστημα μέσω της αύξησης των εφαρμοστέων φορολογικών συντελεστών (1 % το 2003 και το 2004, 2 % το 2005 και το 2006 και 3 % από το 2007). Τέλος, θεσπίστηκε η πρόσθετη ελάφρυνση που αφορά τη μείωση κατά 50 % του φόρου εισοδήματος εταιρειών για τις εταιρείες που βρίσκονται στη βιομηχανική ζώνη ελεύθερων συναλλαγών της ZFM. Βάσει του Regime III, και ειδικότερα μετά την απόφαση της Επιτροπής του 2013, εγκρίθηκε αύξηση κατά 36,7 % του ανώτατων ορίων φορολογητέας βάσης επί των οποίων μπορεί να εφαρμοστεί η μείωση του φόρου εισοδήματος εταιρειών.

(145) Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, το υπό εξέταση μέτρο δεν συνιστά υφιστάμενη ενίσχυση η οποία εμπίπτει στην έννοια του άρθρου 1 στοιχείο β) σημείο i) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589. Επομένως, το άρθρο 22 του εν λόγω κανονισμού, βάσει του οποίου η Πορτογαλία ζητεί από την Επιτροπή να περιοριστεί στη λήψη «κατάλληλων μέτρων» δεν έχει εφαρμογή.

6.1.5. *Ενισχύσεις ήσσονος σημασίας*

(146) Σε περιπτώσεις στις οποίες μεμονωμένοι δικαιούχοι του καθεστώτος ZFM έλαβαν πλεονέκτημα που δεν υπερβαίνει τα κατώτατα όρια τα οποία θεσπίζονται στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1998/2006 ([170]), το εν λόγω πλεονέκτημα δεν θα θεωρηθεί κρατική ενίσχυση και, ως εκ τούτου, δεν θα θεωρηθεί ότι εμπίπτει στην απαγόρευση του άρθρου 87 παράγραφος 1 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ), εφόσον πληρούνται όλες οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται στον εν λόγω κανονισμό. Στο ίδιο πνεύμα, οι δικαιούχοι του καθεστώτος ZFM που έλαβαν πλεονέκτημα το οποίο δεν υπερβαίνει τα κατώτατα όρια που προσδιορίζονται στον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1407/2013 της Επιτροπής ([171]) (ο οποίος εφαρμόζεται αναδρομικά στην παρούσα υπόθεση δυνάμει του άρθρου του 7 παράγραφος 1) δεν έλαβαν κρατική ενίσχυση που εμπίπτει στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ, εφόσον πληρούνται όλες οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται στην εν λόγω ρύθμιση.

(147) Βάσει των ποσοτικών στοιχείων που υπέβαλε η Πορτογαλία, φαίνεται ότι σε πολλές περιπτώσεις το ποσό της ενίσχυσης που έλαβαν οι δικαιούχοι του καθεστώτος είναι χαμηλότερο του κατώτατου ορίου των ενισχύσεων ήσσονος σημασίας των 200 000 EUR.

Συμπέρασμα σχετικά με την ύπαρξη ενίσχυσης

(148) Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Επιτροπή θεωρεί ότι το μέτρο που εφάρμοσε η Πορτογαλία υπέρ των εταιρειών της ZFM συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

(149) Παρεμπιπτόντως, επισημαίνεται επιπλέον ότι η Πορτογαλία δεν αμφισβήτησε τη διαπίστωση περί ύπαρξης ενίσχυσης στην οποία κατέληξε η Επιτροπή με την απόφαση του 2007 ([172]).

([168]) Βλέπε υποσημείωση 9 ανωτέρω.

([169]) Βλέπε προοίμιο του νομοθετικού διατάγματος 163/2003 της 24ης Ιουλίου 2003.

([170]) Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1998/2006 της Επιτροπής, της 15ης Δεκεμβρίου 2006, για την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (ΕΕ L 379 της 28.12.2006, σ. 5). Ο εν λόγω κανονισμός ίσχυσε από την 1η Ιανουαρίου 2007 έως την 31η Δεκεμβρίου 2013 (βλέπε άρθρο 6).

([171]) Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1407/2013 της Επιτροπής, της 18ης Δεκεμβρίου 2013, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (ΕΕ L 352 της 24.12.2013, σ. 1).

([172]) Στο πλαίσιο της κοινοποίησης του καθεστώτος ZFM στην Επιτροπή το 2006, η Πορτογαλία αναφέρεται στο καθεστώς ZFM ως «καθεστώς περιφερειακής ενίσχυσης λειτουργίας». Βλέπε επιστολή της Πορτογαλίας της 28ης Ιουνίου 2006 (1900/80932)· ειδικότερα σημεία 2.1 και 10 του γενικού εντύπου κοινοποίησης, σημείο 1.2 του συμπληρωματικού δελτίου πληροφοριών, προοίμιο του κοινοποιηθέντος σχεδίου νόμου, αιτιολογική έκθεση και προοίμιο του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 163/2003 της 24ης Ιουλίου 2003. Βλέπε επίσης επιστολές της Πορτογαλίας της 29ης Οκτωβρίου 2015, σ. 22, της 31ης Μαρτίου 2016, σ. 4, και της 21ης Νοεμβρίου 2017, σ. 5-6.

6.2. **Συμβατότητα της ενίσχυσης**

6.2.1. *Συμμόρφωση του καθεστώτος ZFM με τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013*

(150) Η Πορτογαλία θεωρεί ότι το καθεστώς ZFM, όπως το εφάρμοσαν οι πορτογαλικές αρχές, συνάδει με τις δεσμεύσεις που η Πορτογαλία ανέλαβε κατά τον χρόνο της κοινοποίησης καθώς και με τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013.

Προέλευση των κερδών που επωφελούνται της μείωσης του φόρου εισοδήματος

(151) Το καθεστώς ZFM αξιολογήθηκε βάσει των ΚΓΠΕ 2007 ως περιφερειακή ενίσχυση λειτουργίας και εγκρίθηκε με τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013. Το καθεστώς ZFM επέτρεπε τη χορήγηση ενίσχυσης με τη μορφή μειωμένου φόρου εισοδήματος εταιρειών επί των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα και με τη μορφή απαλλαγής από άλλους φόρους, έως τα μέγιστα ποσά ενίσχυσης, υπολογιζόμενα βάσει των ανώτατων ορίων φορολογητέας βάσης που καθορίστηκαν με βάση τον αριθμό των θέσεων εργασίας που διατηρούσαν οι δικαιούχοι κάθε οικονομικό έτος.

(152) Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας κοινοποίησης η οποία κατέληξε στην απόφαση της Επιτροπής του 2007, η Πορτογαλία δεν αμφισβήτησε ότι οι μειώσεις φόρου που προβλέπονταν από το καθεστώς θα περιορίζονταν σε δραστηριότητες ασκούμενες στη Μαδέρα, όπως υπομνήσθηκε στην αιτιολογική σκέψη 32 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας ([173]).

(153) Οι ΚΓΠΕ 2007 επιτρέπουν τη χορήγηση περιφερειακής ενίσχυσης λειτουργίας μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις ([174]): «ενισχύσεις του τύπου αυτού είναι δυνατόν να χορηγούνται σε περιφέρειες που είναι επιλέξιμες κατά την παρέκκλιση κατά το άρθρο 87 παράγραφος 3 στοιχείο α) [νυν άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ], υπό τον όρο ότι i) δικαιολογούνται από τη συμβολή τους στην περιφερειακή ανάπτυξη και από τον χαρακτήρα τους, και ii) το ύψος τους να είναι ανάλογο προς τα προβλήματα που καλούνται να αντιμετωπίσουν ([175])».

(154) Δεν χωρεί αμφιβολία ότι η Μαδέρα είναι εξόχως απόκεντρη περιοχή για τους σκοπούς του άρθρου 349 της ΣΛΕΕ και είναι, επομένως, επιλέξιμη βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ.

(155) Ωστόσο, η συμβολή καθεστώτος ενίσχυσης λειτουργίας στην περιφερειακή ανάπτυξη περιοχής πρέπει να αξιολογείται σε σχέση με, και κατά τρόπο αναλογικό προς, τα μειονεκτήματα της εν λόγω περιοχής, τα οποία στην περίπτωση των εξόχως απόκεντρων περιοχών είναι διαρθρωτικά και μόνιμα μειονεκτήματα που αναγνωρίζονται από τη ΣΛΕΕ, όπως μεγάλη απόσταση, νησιωτικός χαρακτήρας, μικρή έκταση, δύσκολη μορφολογία και κλίμα, οικονομική εξάρτηση από μικρό αριθμό προϊόντων, όπως κατοχυρώνονται στο άρθρο 349 της ΣΛΕΕ.

(156) Όπως υπομνήσθηκε στην αιτιολογική σκέψη 30 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας, ο λόγος ύπαρξης των περιφερειακών ενισχύσεων λειτουργίας για τις εξόχως απόκεντρες περιοχές είναι η αντιστάθμιση του πρόσθετου κόστους το οποίο επιβαρύνει τις εταιρείες στις εν λόγω περιοχές λόγω των προαναφερθέντων μειονεκτημάτων.

(157) Κατά την αξιολόγηση του καθεστώτος ZFM, το πρόσθετο κόστος προσδιορίστηκε και ποσοτικοποιήθηκε βάσει μελέτης που υπέβαλαν οι πορτογαλικές αρχές. Στην απόφαση της Επιτροπής του 2007, η αναλογικότητα του μέτρου αξιολογήθηκε βάσει του εν λόγω ποσοτικά προσδιορισμένου πρόσθετου κόστους, στο συνολικό επίπεδο της ZFM καθώς και στο επίπεδο κάθε δικαιούχου καταχωρισμένου στη ZFM ([176]).

(158) Όσον αφορά την προέλευση των κερδών που επωφελούνται της μείωσης του φόρου εισοδήματος, η Πορτογαλία υποστηρίζει ότι πρέπει να αξιολογηθεί σε σχέση με τη συμβολή του καθεστώτος στην περιφερειακή ανάπτυξη της ΑΠΜ και δεν θα πρέπει να περιοριστεί γεωγραφικά στην περιοχή, καθώς τούτο θα αναγάγει το καθεστώς στήριξης σε απλή αντιστάθμιση του πρόσθετου κόστους με το οποίο επιβαρύνονται οι εταιρείες που βρίσκονται στη ZFM ([177]). Η Πορτογαλία υποστηρίζει ότι, όπως εφαρμόστηκε, το καθεστώς συνάδει με τα διεθνή φορολογικά πρότυπα και ότι οι καταχωρισμένες στη ZFM εταιρείες ασκούν εκεί ουσιώδη δραστηριότητα κατά την έννοια του σχεδίου δράσης BEPS του ΟΟΣΑ, υπόκεινται σε νομικές φορολογικές απαιτήσεις και υποβάλλονται σε πολλούς ελέγχους ([178]). Οι ενδιαφερόμενοι υποστηρίζουν γενικά τη θέση αυτή ([179]).

([173]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 19ης Δεκεμβρίου 2006.
([174]) ΚΓΠΕ 2007, σημείο 6.
([175]) ΚΓΠΕ 2007, σημείο 76.
([176]) Αιτιολογικές σκέψεις 53 και 59 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.
([177]) Αιτιολογική σκέψη 74 της παρούσας απόφασης.
([178]) Αιτιολογική σκέψη 77 της παρούσας απόφασης.
([179]) Αιτιολογικές σκέψεις 100 και 101 της παρούσας απόφασης.

(159) Εν αντιθέσει προς όσα ισχυρίζεται η Πορτογαλία ([180]), οι καταχωρισμένες στη ZFM εταιρείες επιβαρύνονται με το εν λόγω πρόσθετο κόστος μόνο εάν ασκούν πραγματικά και ουσιαστικά τις δραστηριότητές τους στη Μαδέρα, και τούτο συνεπάγεται ότι τα κέρδη τους προκύπτουν από πράξεις που επιβαρύνονται άμεσα με τέτοιο πρόσθετο κόστος. Άλλα είδη κερδών, τα οποία δεν επιβαρύνονται με τέτοιο κόστος καθώς προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται εκτός της περιοχής, δεν πρέπει να προσμετρώνται στη φορολογητέα βάση που επωφελείται του φορολογικού μέτρου.

(160) Η Επιτροπή παρατηρεί ότι η Πορτογαλία δήλωσε σαφώς καθ' όλη την παρακολούθηση του 2015 και επιβεβαίωσε κατά τη διάρκεια της επίσημης έρευνας ότι οι δικαιούχοι δεν υποχρεούνταν να ασκούν τη δραστηριότητά τους στην περιοχή και ότι ακόμη και δραστηριότητες που ασκούνταν εκτός της περιοχής επωφελούνταν της χορηγούμενης βάσει του καθεστώτος ενίσχυσης (βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 20 και 21 της παρούσας απόφασης).

(161) Η Επιτροπή θεωρεί ότι ο καλούμενος «γεωγραφικός περιορισμός» της προέλευσης των κερδών που κατήγγειλε η Πορτογαλία μετουσιώνει απλώς, στις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013, τις βασικές αρχές που διατυπώνονται στις ΚΓΠΕ 2007 και ότι, όσον αφορά την προέλευση των κερδών, η εφαρμογή του καθεστώτος ZFM δεν συνάδει με τις διατάξεις περί ενισχύσεων λειτουργίας που περιέχονται στις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές.

(162) Στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή δεν διατύπωσε αμφιβολίες όσον αφορά τη συνέπεια του καθεστώτος με διεθνή φορολογικά πρότυπα και νομικές φορολογικές απαιτήσεις. Για τους σκοπούς του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων, ο πραγματικός και ουσιαστικός χαρακτήρας της δραστηριότητας που ασκούν οι δικαιούχοι πρέπει να αξιολογηθεί σε σχέση με τις αρχές σχετικά με τις ενισχύσεις λειτουργίας που περιέχονται στις ΚΓΠΕ 2007, οι οποίες υπομνήσθηκαν στις αιτιολογικές σκέψεις 156 και 157 της παρούσας απόφασης, και όχι σε σχέση με τις φορολογικές συμφωνίες του ΟΟΣΑ, οι οποίες επιδιώκουν ίδιους φορολογικούς σκοπούς.

(163) Ομοίως, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η νομική απαίτηση περί λογιστικού διαχωρισμού, για φορολογικούς σκοπούς, όσον αφορά το εισόδημα που παράγεται στη ZFM, η οποία περιγράφηκε στην αιτιολογική σκέψη 21 της παρούσας απόφασης, δεν αρκεί καθεαυτήν για να διασκεδάσει τις αμφιβολίες της Επιτροπής όσον αφορά την καταλληλότητα της φορολογητέας βάσης του καθεστώτος ZFM, δεδομένου ότι η παραγωγή εισοδήματος στη ZFM που υπόκειται στην εν λόγω απαίτηση δεν ορίζεται σε σχέση με τις αρχές για τις ενισχύσεις λειτουργίας που προβλέπονται στην ΚΓΠΕ 2007.

(164) Αντιθέτως, ο εν λόγω λογιστικός διαχωρισμός καταδεικνύει μόνο ότι ο χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής εφαρμοζόταν σε κέρδη που προέκυπταν από συναλλαγές μεταξύ, αφενός, των δικαιούχων της ενίσχυσης και, αφετέρου, οντοτήτων που είχαν την κατοικία τους στη ZFM καθώς και οντοτήτων που είχαν την κατοικία τους εκτός του εθνικού εδάφους της Πορτογαλίας. Ωστόσο, ο εν λόγω λογιστικός διαχωρισμός δεν μπορεί να οδηγήσει σε κανένα συμπέρασμα όσον αφορά το αν οι συναλλαγές προέκυπταν από δραστηριότητες ασκούμενες πραγματικά και ουσιαστικά, από τους δικαιούχους της ενίσχυσης, εντός ή εκτός της Μαδέρας.

(165) Τέλος, η Επιτροπή επισημαίνει ότι οι διεξοδικοί φορολογικοί έλεγχοι όσον αφορά τη φορολογητέα βάση και την προέλευση των κερδών διενεργήθηκαν υπό το πρίσμα της προσέγγισης που εφάρμοσαν οι πορτογαλικές αρχές, η οποία υπομνήσθηκε στην αιτιολογική σκέψη 158 της παρούσας απόφασης, και δεν έλαβαν υπόψη τη σχέση μεταξύ επιλέξιμων κερδών και πρόσθετου κόστους με το οποίο επιβαρύνονται οι εταιρείες στη ZFM, η οποία εξυπακούεται στις ΚΓΠΕ 2007 και στις επακόλουθες αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013.

(166) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή θεωρεί ότι τα επιχειρήματα που πρόβαλε η Πορτογαλία όσον αφορά τη συνέπεια με φορολογικούς κανόνες, νομικές απαιτήσεις και φορολογικούς ελέγχους δεν είναι λυσιτελή για την αξιολόγηση της εφαρμογής του καθεστώτος ZFM σε σχέση με τις ΚΓΠΕ 2007 και τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013.

(167) Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι αμφιβολίες της όσον αφορά την προέλευση των κερδών που επωφελήθηκαν της μείωσης φόρου στη ZFM εξακολουθούν να υφίστανται και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, σε σχέση με το συγκεκριμένο κριτήριο, η εφαρμογή του καθεστώτος ZFM συνιστά παράβαση των αποφάσεων της Επιτροπής του 2007 και του 2013.

Δημιουργία/διατήρηση θέσεων εργασίας στην περιοχή

(168) Όπως υπομνήσθηκε στην αιτιολογική σκέψη 151 της παρούσας απόφασης, τα μέγιστα ποσά ενίσχυσης από τα οποία μπορούν να επωφεληθούν οι δικαιούχοι που είναι καταχωρισμένοι στη ZFM, βάσει του εγκεκριμένου καθεστώτος περιφερειακής ενίσχυσης λειτουργίας, υπολογίζονται βάσει των ανώτατων ορίων φορολογητέας βάσης που καθορίστηκαν με βάση τον αριθμό των θέσεων εργασίας που διατήρησαν οι δικαιούχοι κάθε οικονομικό έτος.

([180]) Αιτιολογικές σκέψεις 73 και 74 της παρούσας απόφασης.

(169) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι η απαίτηση δημιουργίας/διατήρησης θέσεων εργασίας ήταν προϋπόθεση πρόσβασης στο καθεστώς και ήταν ενσωματωμένη στη μέθοδο υπολογισμού του ποσού της ενίσχυσης στο καθεστώς ZFM που κοινοποίησε η Πορτογαλία ([181]), το οποίο εγκρίθηκε με τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013.

(170) Επιπλέον, στην απόφαση της Επιτροπής του 2007 εκτιμήθηκε ότι η δημιουργία θέσεων εργασίας στο καθεστώς ZFM συνέβαλε στην περιφερειακή ανάπτυξη ([182]).

(171) Η Επιτροπή επισημαίνει περαιτέρω ότι η δημιουργία/διατήρηση θέσεων εργασίας ήταν εγγενές στοιχείο του εγκεκριμένου περιφερειακού καθεστώτος ZFM. Ως εκ τούτου, ο αριθμός των θέσεων εργασίας συνιστά παράμετρο του ποσού της ενίσχυσης και τρόπο μέτρησης της συμβολής του καθεστώτος στην περιφερειακή ανάπτυξη και, για αμφότερους τους σκοπούς αυτούς, θα πρέπει να βασίζεται σε αντικειμενική αποδεδειγμένη μέθοδο η οποία χρησιμοποιείται στην πρακτική λήψης αποφάσεων στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων.

(172) Η Πορτογαλία απορρίπτει τον στενό ορισμό των θέσεων εργασίας σε ΙΠΑ ή ΕΜΕ που χρησιμοποίησε η Επιτροπή για τον σκοπό του υπολογισμού των ποσών της ενίσχυσης. Αντιθέτως, η Πορτογαλία υποστηρίζει ότι ο «ορισμός των θέσεων εργασίας» που χρησιμοποιεί συνάδει με τους εθνικούς και διεθνείς εργατικούς κανόνες, ότι οι δικαιούχοι υποβάλλονταν σε πολλούς ελέγχους, των οποίων τα αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν στην Επιτροπή, και ότι, ως εκ τούτου, η εφαρμογή του καθεστώτος, συνάδει με τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013.

(173) Αντίθετα προς όσα υποστηρίζει η Πορτογαλία ([183]), η Επιτροπή θεωρεί ότι η εφαρμογή της μεθόδου που καθορίζεται στο σημείο 58 των ΚΓΠΕ 2007, και ειδικότερα στη σχετική υποσημείωση 52, για τον υπολογισμό του αριθμού των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν/διατηρήθηκαν, κατά την οποία «*ως "αριθμός εργαζομένων" νοείται ο αριθμός των ετήσιων μονάδων εργασίας (ΕΜΕ), δηλαδή ο αριθμός των εργαζομένων πλήρους απασχόλησης που έχουν εργαστεί κατά τη διάρκεια ενός έτους. Η μερική και η εποχιακή απασχόληση ισοδυναμούν με κλάσματα των ΕΜΕ*», είναι προσήκουσα, μολονότι ο εν λόγω ορισμός περιλαμβάνεται μόνο στο τμήμα των ΚΓΠΕ 2007 που αφορούν τις περιφερειακές ενισχύσεις λειτουργίας. Η εν λόγω μέθοδος αναφέρεται επίσης στο άρθρο 5 της σύστασης της Επιτροπής σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων ([184]), που εφαρμόζεται γενικά στη νομοθεσία της Ένωσης και ειδικότερα στους κανόνες της Ένωσης για τις κρατικές ενισχύσεις, δεδομένου ότι οι εν λόγω συστάσεις περιλήφθηκαν συστηματικά ως παράρτημα Ι στον ΓΚΑΚ 2008, καθώς και στον ΓΚΑΚ 2014.

(174) Αντίθετα προς όσα ισχυρίζεται η Πορτογαλία, ο συγκεκριμένος ορισμός των θέσεων εργασίας, σε ΙΠΑ και ΕΜΕ, είναι ο καλύτερος τρόπος συνεκτίμησης, χωρίς διακρίσεις, κάθε είδους σχέσης εργασίας και σύμβασης (μόνιμη ή προσωρινή απασχόληση, υπάλληλοι και μέλη διοικητικού συμβουλίου που έχουν συνάψει συμβάσεις εργασίας με πλείονες εταιρείες, τηλεργαζόμενοι), καθώς καθιστά δυνατό τον αντικειμενικό και επαληθεύσιμο υπολογισμό του χρόνου πραγματικής απασχόλησης του υπαλλήλου σε εταιρεία που βρίσκεται στη ZFM. Η Επιτροπή τηρεί ουδέτερη στάση όσον αφορά τη φύση της θέσης εργασίας βάσει του εθνικού δικαίου, εφόσον οι θέσεις εργασίας υπολογίζονται, για τους σκοπούς των κρατικών ενισχύσεων, με αντικειμενικό τρόπο.

(175) Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή παρατηρεί περαιτέρω ότι, ανεξάρτητα από τον ορισμό που περιέχεται στην υποσημείωση 52 των ΓΚΠΕ 2007, η Πορτογαλία δεν εφάρμοσε κανέναν ορισμό των θέσεων εργασίας ο οποίος καθιστά δυνατή την πραγματική μέτρηση του αριθμού των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν και διατηρήθηκαν στη Μαδέρα. Όπως αναφέρθηκε στην αιτιολογική σκέψη 28 της παρούσας απόφασης, η Πορτογαλία δέχθηκε ως δεόντως δημιουργηθείσα θέση εργασίας στο πλαίσιο του καθεστώτος ZFM κάθε απασχόληση οποιασδήποτε νομικής φύσης, ανεξαρτήτως του αριθμού ωρών, ημερών και μηνών πραγματικής εργασίας ετησίως, την οποία οι δικαιούχοι δήλωναν στις ετήσιες φορολογικές δηλώσεις τους. Η Πορτογαλία δέχθηκε την εν λόγω απασχόληση χωρίς να εξετάσει τον πραγματικό χρόνο εργασίας του εργαζομένου σε κάθε δικαιούχο και χωρίς να μετατρέψει την εν λόγω απασχόληση σε ΙΠΑ.

(176) Λαμβανομένων υπόψη των αποτελεσμάτων της παρακολούθησης του 2015 και των πληροφοριών που υπέβαλε η Πορτογαλία κατά τη διάρκεια της επίσημης έρευνας, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι πορτογαλικές αρχές δεν ήταν σε θέση να ελέγξουν, βάσει των δηλώσεων των δικαιούχων, τον πραγματικό ή τον διαρκή χαρακτήρα των θέσεων εργασίας που δηλώθηκαν όπως απαιτούνταν από τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013, ακριβώς λόγω της έλλειψης κοινής αντικειμενικής μεθοδολογίας υπολογισμού εφαρμοστέας σε όλες τις περιπτώσεις σχέσεων εργασίας.

([181]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 28ης Ιουνίου 2006 (κοινοποίηση του Regime III).
([182]) Αιτιολογική σκέψη 64 της απόφασης της Επιτροπής του 2007.
([183]) Αιτιολογική σκέψη 87 της παρούσας απόφασης.
([184]) Σύσταση της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων [C(2003) 1422] (ΕΕ L 124 της 20.5.2003, σ. 36).

(177) Τέλος, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η Πορτογαλία δεν επιβεβαίωσε ότι όλες οι θέσεις εργασίας που καταχωρίστηκαν για την εφαρμογή του καθεστώτος ZFM καλύπτονταν από υπαλλήλους που συνέβαλαν σε δραστηριότητες που ασκούνταν πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα. Οι πορτογαλικές αρχές ανέφεραν ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η παράλειψη δήλωσης αριθμού υπαλλήλων στις ετήσιες δηλώσεις δεν επηρέαζε τη βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου και της φορολογικής ελάφρυνσης· σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις, στο πλαίσιο της παρακολούθησης του 2015, εντοπίστηκαν στοιχεία που αποδεικνύουν ότι θέσεις εργασίας βρίσκονταν εκτός της ZFM, της Μαδέρας ακόμη και εκτός της Ένωσης. Επιπλέον, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η Πορτογαλία δεν υπέβαλε πληροφορίες σχετικά με τον τόπο πραγματικής άσκησης της δραστηριότητας των υπαλλήλων όλων των δικαιούχων του καθεστώτος ZFM, παρά τα επανειλημμένα αιτήματα της Επιτροπής ([185]).

(178) Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι η Πορτογαλία προσκόμισε έγγραφα που καταδεικνύουν ότι διενεργήθηκαν πολλοί έλεγχοι στους δικαιούχους του καθεστώτος ZFM. Αντίθετα προς όσα υποστηρίζει η Πορτογαλία, η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε ποτέ την αποτελεσματικότητα των καθαυτό φορολογικών ελέγχων που διενεργούν οι πορτογαλικές αρχές, αλλά μόνο την αποτελεσματικότητά τους όσον αφορά τον ακριβή υπολογισμό του αριθμού θέσεων εργασίας που διατήρησε κάθε δικαιούχος του καθεστώτος ZFM και την αξιολόγηση της σχέσης μεταξύ των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν και των δραστηριοτήτων που ασκούνται πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα. Τα έγγραφα που κοινοποιήθηκαν στην Επιτροπή επιβεβαιώνουν την πραγματική διενέργεια των ελέγχων για φορολογικούς σκοπούς. Ωστόσο, τα στοιχεία που συλλέχθηκαν είναι αλυσιτελή από την άποψη των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, δεδομένου ότι οι έλεγχοι δεν επαλήθευσαν τα δύο ζητήματα που διακυβεύονται στην παρούσα υπόθεση: τον ακριβή υπολογισμό του αριθμού των θέσεων εργασίας που διατήρησε κάθε δικαιούχος του καθεστώτος ZFM και τη σχέση μεταξύ των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν και των δραστηριοτήτων που άσκησε πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα ο εν λόγω δικαιούχος.

(179) Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι αμφιβολίες της όσον αφορά το κριτήριο της δημιουργίας/διατήρησης θέσεων εργασίας στη ZFM εξακολουθούν να υφίστανται και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, σε σχέση με το συγκεκριμένο κριτήριο, η εφαρμογή του καθεστώτος ZFM συνιστά παράβαση των αποφάσεων της Επιτροπής του 2007 και του 2013.

Συμπέρασμα

(180) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς ZFM, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, συνιστά παράβαση των αποφάσεων της Επιτροπής του 2007 και του 2013, με τις οποίες εγκρίθηκε το Regime III, και είναι, επομένως, παράνομο.

6.2.2. *Συμβατότητα του καθεστώτος ZFM με τις ΚΓΠΕ 2007*

(181) Η Πορτογαλία υποστηρίζει ότι δεν αποδέχθηκε ποτέ την ερμηνεία της Επιτροπής όσον αφορά τις προϋποθέσεις των αποφάσεών της του 2007 και του 2013 σε σχέση με την προέλευση των κερδών και τη δημιουργία θέσεων εργασίας. Η Πορτογαλία θεωρεί, εξάλλου, ότι οι εν λόγω απαιτήσεις δεν είναι δεσμευτικές, καθώς οι εν λόγω αποφάσεις εκδόθηκαν βάσει των ΚΓΠΕ 2007, τις οποίες η Πορτογαλία θεωρεί επίσης μη δεσμευτικές ([186]).

(182) Η Πορτογαλία ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ο ορισμός της δημιουργίας θέσεων εργασίας που αναφέρεται στην απόφαση της Επιτροπής του 2007, όσον αφορά τα ΙΠΑ και τις ΕΜΕ, δεν περιέχεται στο τμήμα των ΚΓΠΕ 2007 για τις ενισχύσεις λειτουργίας, κάτι το οποίο η Επιτροπή δεν αρνείται ([187]). Ως εκ τούτου, κατά την άποψη των πορτογαλικών αρχών, το καθεστώς ZFM θα πρέπει να αξιολογηθεί μόνο βάσει των σημείων 76 έως 83 των ΚΓΠΕ 2007.

(183) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι η Πορτογαλία αποδέχθηκε τις ΚΓΠΕ 2007 και τα επακόλουθα κατάλληλα μέτρα ([188]) με επιστολή της 10ης Μαΐου 2006, και τούτο σημαίνει ότι κάθε περιφερειακό καθεστώς ενίσχυσης πρέπει να τηρεί τους κανόνες που καθορίζονται στις ΚΓΠΕ 2007 ([189]).

([185]) Αιτιολογικές σκέψεις 52 και 57 της παρούσας απόφασης.

([186]) Έγγραφο της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2019, σημεία 106, 107 και 272.

([187]) Αιτιολογική σκέψη 41 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας.

([188]) Η Επιτροπή πρότεινε κατάλληλα μέτρα για την τροποποίηση ή την κατάργηση προηγούμενων υφιστάμενων περιφερειακών καθεστώτων ενίσχυσης, λόγω των νεοεκδοθέντων κανόνων, όπως συμβαίνει πάντοτε μετά την έκδοση νέων κατευθυντήριων γραμμών.

([189]) Κρατικές ενισχύσεις: κατευθυντήριες γραμμές για τις εθνικές περιφερειακές ενισχύσεις για την περίοδο 2007-2013: αποδοχή από 24 κράτη μέλη, των κατάλληλων μέτρων που πρότεινε η Επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 88 παράγραφος 1 της συνθήκης ΕΚ (2006/C 153/04) (ΕΕ C 153 της 1.7.2006, σ. 1).

(184) Βάσει των σημείων 76 και 80 των ΚΓΠΕ 2007, η χορήγηση ενισχύσεων λειτουργίας σε εξόχως απόκεντρες περιοχές επιτρέπεται εφόσον: i) αποσκοπούν στην αντιστάθμιση του πρόσθετου κόστους με το οποίο επιβαρύνονται οι εταιρείες κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, λόγω των παραγόντων που προσδιορίζονται στο άρθρο 299 παράγραφος 2 της ΣΕΚ (νυν άρθρο 349 της ΣΛΕΕ), ii) δικαιολογούνται από τη συμβολή τους στην περιφερειακή ανάπτυξη και iii) είναι αναλογικές προς τα προβλήματα που καλούνται να αντιμετωπίσουν.

(185) Επομένως, στο μέτρο που το καθεστώς ZFM ωφέλησε εταιρείες που δεν ασκούσαν πραγματικά και ουσιαστικά τις δραστηριότητές τους στην περιοχή και, επομένως, δεν επιβαρύνθηκαν με το πρόσθετο κόστος που αναφέρεται στις ΚΓΠΕ 2007, η εφαρμογή του καθεστώτος δεν ήταν σύμφωνη με τις απαιτήσεις που αναφέρονται στην αιτιολογική σκέψη 184 της παρούσας απόφασης.

(186) Επιπλέον, ελλείψει αξιολόγησης της προϋπόθεσης δημιουργίας/διατήρησης θέσεων εργασίας ως προς την έννοια της δημιουργίας θέσεων εργασίας που καθορίζεται στο τμήμα των ΚΓΠΕ 2007 για τις επενδυτικές ενισχύσεις ή στην πρακτική της Επιτροπής σε υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων, το καθεστώς ZFM, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, δεν συνάδει, εν πάση περιπτώσει, με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται στις ΚΓΠΕ 2007 σχετικά με τις ενισχύσεις λειτουργίας, καθώς δεν συνδέεται η προέλευση των κερδών με το πραγματικό πρόσθετο κόστος.

Συμπέρασμα

(187) Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Επιτροπή θεωρεί ότι το καθεστώς ZFM που εφάρμοσε η Πορτογαλία συνιστά παράβαση των διατάξεων των ΚΓΠΕ 2007 και, ως εκ τούτου, συνιστά παράνομη ενίσχυση και δεν μπορεί να θεωρηθεί συμβατό με την εσωτερική αγορά.

6.2.3. *Συμβατότητα του καθεστώτος ενίσχυσης απευθείας βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ*

(188) Η Πορτογαλία ισχυρίζεται ότι η Επιτροπή θα πρέπει να αξιολογήσει τον αντίκτυπο του καθεστώτος ZFM «κατά τρόπο συνεπή με τις πολιτικές της ΕΕ για τις εξόχως απόκεντρες περιοχές σε σχέση με την οικονομική, κοινωνική και εδαφική συνοχή» και να λάβει υπόψη ότι το καθεστώς ZFM «είναι το πιο αποτελεσματικό μέσο οικονομικής πολιτικής για την προώθηση της συνοχής, της οικονομικής ανάπτυξης και της οικονομικής βιωσιμότητας της Μαδέρας» ([190]).

(189) Βάσει του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ, είναι δυνατόν να θεωρηθούν συμβατές με την εσωτερική αγορά οι ενισχύσεις για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης των περιοχών που προβλέπονται στο άρθρο 349 της ΣΛΕΕ, λαμβανομένης υπόψη της διαρθρωτικής, οικονομικής και κοινωνικής κατάστασής τους.

(190) Στις ΚΓΠΕ 2007, η Επιτροπή καθόρισε τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι περιφερειακές ενισχύσεις μπορούν να θεωρηθούν συμβατές με την εσωτερική αγορά και όρισε τα κριτήρια για τον προσδιορισμό των περιοχών που πληρούν τους όρους του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ. Κατά τη νομολογία ([191]), θεσπίζοντας κανόνες συμπεριφοράς και αναγγέλλοντας, με τη δημοσίευσή τους, ότι θα τους εφαρμόζει εφεξής στις περιπτώσεις που αφορούν οι κανόνες αυτοί, η Επιτροπή αυτοπεριορίζεται κατά την άσκηση της οικείας εξουσίας εκτιμήσεως και δεν μπορεί, καταρχήν, να αποκλίνει από τους κανόνες αυτούς, άλλως θα ακυρωθούν οι πράξεις της, λόγω παραβιάσεως γενικών αρχών του δικαίου, όπως είναι η ίση μεταχείριση ή η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Επομένως, η Επιτροπή υποχρεούται να αξιολογήσει την παρούσα υπόθεση βάσει των εφαρμοστέων κατευθυντήριων γραμμών, δηλαδή των ΚΓΠΕ 2007, εκτός εάν οι πορτογαλικές αρχές αποδείξουν ότι εξαιρετικές περιστάσεις, διαφοροποιούμενες εκείνων που λαμβάνονται υπόψη στις ΚΓΠΕ 2007, υποχρεώνουν την Επιτροπή να αξιολογήσει το καθεστώς ZFM απευθείας βάσει της Συνθήκης. Ωστόσο, στην παρούσα υπόθεση, οι πορτογαλικές αρχές δεν επικαλέστηκαν, και κατά μείζονα λόγο δεν απέδειξαν, τη συνδρομή τέτοιων εξαιρετικών περιστάσεων. Επομένως, ακόμη και αν η συμβατότητα του καθεστώτος ZFM, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, θα πρέπει να αξιολογηθεί υπό το πρίσμα των ΚΓΠΕ 2007, η Επιτροπή θα αξιολογήσει, παρ' όλα αυτά, χάριν πληρότητας, στις αιτιολογικές σκέψεις που ακολουθούν, αν το καθεστώς ZFM, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, μπορεί να είναι συμβατό απευθείας βάσει της ΣΛΕΕ.

Συμβολή στην επίτευξη στόχου κοινού συμφέροντος

(191) Η Πορτογαλία ισχυρίζεται ότι το καθεστώς ZFM συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη της ΑΠΜ, η οποία αναγνωρίζεται ως εξόχως απόκεντρη περιοχή από τη ΣΛΕΕ. Οι πορτογαλικές αρχές υπέβαλαν στοιχεία σχετικά με τον αντίκτυπο του καθεστώτος σε μακροοικονομικό επίπεδο.

([190]) Επιστολή της Πορτογαλίας της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, σημείο 209.

([191]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Μαρτίου 2016, Ελλάδα κατά Επιτροπής, C-431/14 P, ECLI:EU:C:2016:145, σκέψεις 69 και 70.

(192) Ειδικότερα, οι πορτογαλικές αρχές τονίζουν τη σημαντική συμβολή του καθεστώτος ZFM στη δημοσιονομική εξυγίανση της ΑΠΜ. Σύμφωνα με την Περιφερειακή Φορολογική Αρχή Μαδέρας, η συμβολή των εταιρειών της ZFM στον περιφερειακό προϋπολογισμό της Μαδέρας ανήλθε περίπου σε [10-20] % κατά μέσο όρο στο διάστημα 2012-2018 ([192]).

(193) Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Επιτροπή θεωρεί ότι, αντίθετα προς την προκαταρκτική άποψη που διατύπωσε στην αιτιολογική σκέψη 33 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας, το καθεστώς ZFM μπορεί να συμβάλει στην περιφερειακή ανάπτυξη της Μαδέρας, ως εξόχως απόκεντρης περιοχής, και, ως εκ τούτου, στην επίτευξη στόχου κοινού συμφέροντος.

Ο πρόσφορος και ανάλογος χαρακτήρας

(194) Η ενίσχυση λειτουργίας προορίζεται να απαλλάξει μια επιχείρηση από τις δαπάνες στις οποίες θα έπρεπε να υποβληθεί η ίδια στο πλαίσιο της τρέχουσας διαχείρισής της ή των συνήθων δραστηριοτήτων της ([193]).

(195) Ως εκ τούτου, το συγκεκριμένο είδος ενίσχυσης μπορεί να χορηγηθεί κατ' εξαίρεση στις εξόχως απόκεντρες περιοχές οι οποίες είναι επιλέξιμες βάσει της παρέκκλισης που προβλέπεται στο άρθρο 87 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΕΚ [νυν άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ], εφόσον αποσκοπεί στην αντιστάθμιση του πρόσθετου κόστους που προκύπτει κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας λόγω των παραγόντων που προσδιορίζονται στο άρθρο 299 παράγραφος 2) της ΣΕΚ (νυν άρθρο 349 της ΣΛΕΕ) ([194]).

(196) Η Επιτροπή παρατηρεί ότι οι εταιρείες που επωφελήθηκαν από το καθεστώς, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, απαλλάχθηκαν από τις κανονικές φορολογικές επιβαρύνσεις, μολονότι ορισμένες εταιρείες ασκούσαν δραστηριότητες για τις οποίες δεν επιβαρύνονταν με πρόσθετο κόστος λόγω των διαρθρωτικών μειονεκτημάτων της περιοχής, όπως αξιολογήθηκε στα τμήματα 6.2.1 και 6.2.2 της παρούσας απόφασης.

(197) Στο πλαίσιο αυτό, δεδομένου ότι δεν εφαρμόστηκε κατά τρόπο ώστε να αντιμετωπιστούν οι διαρθρωτικές δυσχέρειες τις οποίες οι εταιρείες μπορεί όντως να αντιμετωπίζουν κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους στη Μαδέρα, το καθεστώς ZFM δεν μπορεί να θεωρηθεί κατάλληλο ούτε αναλογικό σε σχέση με τις αρχές/προϋποθέσεις των περιφερειακών ενισχύσεων λειτουργίας που αποσκοπούν στην προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης των εξόχως απόκεντρων περιοχών (άρθρο 349 της ΣΛΕΕ) λόγω της διαρθρωτικής, οικονομικής και κοινωνικής κατάστασής τους.

Συμπέρασμα

(198) Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Επιτροπή θεωρεί ότι το καθεστώς ZFM, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, συνιστά παράβαση του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ και, ως εκ τούτου, συνιστά παράνομη ενίσχυση και δεν μπορεί να θεωρηθεί συμβατό με την εσωτερική αγορά.

6.2.4. *Συμβατότητα της ενίσχυσης με τον ΓΚΑΚ 2014*

(199) Η Πορτογαλία θεωρεί ότι ο ΓΚΑΚ 2014 δεν εφαρμόζεται αναδρομικά σε μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο του καθεστώτος ZFM με σκοπό την αναγνώριση της συμβατότητάς τους ([195]). Επιπλέον, η Πορτογαλία θεωρεί ότι ευέλικτη ερμηνεία του ΓΚΑΚ 2014 δεν απαιτεί να ασκούν οι δικαιούχοι του καθεστώτος ZFM τις οικονομικές δραστηριότητές τους στη Μαδέρα. Η χορήγηση μεμονωμένων ενισχύσεων πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα των προϋποθέσεων για τις περιφερειακές ενισχύσεις λειτουργίας που προβλέπονται στις ΚΓΠΕ 2007 και καλύπτονται επίσης από τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013.

(200) Δεδομένου ότι η Πορτογαλία εφάρμοσε το καθεστώς κατά παράβαση των αποφάσεων της Επιτροπής του 2007 και του 2013 και δεδομένου ότι το καθεστώς δεν μπορεί να θεωρηθεί συμβατό με την εσωτερική αγορά βάσει των ΚΓΠΕ 2007, η Επιτροπή πρέπει να εξετάσει αν μεμονωμένες ενισχύσεις οι οποίες χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος, μπορούν, παρ' όλα αυτά, να θεωρηθούν συμβατές ([196]) βάσει του ΓΚΑΚ 2014, ο οποίος μπορεί να εφαρμοστεί αναδρομικά σε μεμονωμένες ενισχύσεις, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις ([197]).

([192]) «Centro Internacional de Negócios da Madeira», Sociedade de Desenvolvimento da Madeira, Στατιστικά στοιχεία, Δεκέμβριος 2018.

([193]) Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 9ης Σεπτεμβρίου 2009, Diputación Foral de Álava κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-30/01 έως T-32/01 και T-86/02 έως T-88/02, ECLI:EU:T:2009:314, σκέψη 226.

([194]) ΚΓΠΕ 2007, σημείο 80.

([195]) Άρθρο 58 παράγραφος 1 του ΓΚΑΚ 2014.

([196]) Η Επιτροπή δεν θεωρεί αναγκαία τη διενέργεια ανάλυσης του χαρακτήρα ενίσχυσης του καθεστώτος, δεδομένου ότι η Πορτογαλία δεν ισχυρίστηκε ποτέ ότι το καθεστώς ZFM δεν συνιστά καθεστώς ενίσχυσης κατά την έννοια του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ (ΕΕ L 83 της 27.3.1999, σ. 1, δεν ισχύει πλέον).

([197]) Άρθρο 58 παράγραφος 1 του ΓΚΑΚ 2014.

(201) Σύμφωνα με το άρθρο 15 παράγραφος 4 του ΓΚΑΚ 2014, «στις εξόχως απόκεντρες περιοχές, τα καθεστώτα ενισχύσεων λειτουργίας αντισταθμίζουν το πρόσθετο κόστος λειτουργίας που προκύπτει σε αυτές τις περιοχές ως άμεσο αποτέλεσμα ενός ή περισσότερων από τα μόνιμα μειονεκτήματα που αναφέρονται στο άρθρο 349 της Συνθήκης, όταν οι δικαιούχοι ασκούν την οικονομική δραστηριότητά τους σε εξόχως απόκεντρη περιοχή, υπό την προϋπόθεση ότι το ετήσιο ποσό ενίσχυσης ανά δικαιούχο δυνάμει όλων των καθεστώτων ενισχύσεων λειτουργίας που εφαρμόζονται βάσει του παρόντος κανονισμού δεν υπερβαίνει ένα από τα ακόλουθα ποσοστά: α) το 35 % της ακαθάριστης προστιθέμενης αξίας που δημιουργείται ετησίως από τον δικαιούχο στη συγκεκριμένη εξόχως απόκεντρη περιοχή· β) το 40 % του ετήσιου κόστους εργασίας που φέρει ο δικαιούχος στη συγκεκριμένη εξόχως απόκεντρη περιοχή· γ) το 30 % του ετήσιου κύκλου εργασιών του δικαιούχου που πραγματοποιείται στη συγκεκριμένη εξόχως απόκεντρη περιοχή». Όπως αναφέρεται στο εν λόγω άρθρο, η συλλογιστική για την κατ' εξαίρεση έγκριση της χορήγησης ενίσχυσης λειτουργίας σε εταιρεία είναι η αντιστάθμιση του πρόσθετου κόστος που προκύπτει από την άσκηση της δραστηριότητάς της στην εξόχως απόκεντρη περιοχή.

(202) Η Αυτόνομη Περιφέρεια Μαδέρας είναι, κατά το άρθρο 349 της ΣΛΕΕ, εξόχως απόκεντρη περιοχή. Επομένως, βάσει του άρθρου 15 παράγραφος 4 του ΓΚΑΚ 2014, είναι επιλέξιμη για περιφερειακή ενίσχυση δυνάμει της παρέκκλισης που προβλέπεται στο άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ, υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις: i) οι δικαιούχοι ασκούν τη δραστηριότητά τους στην εξόχως απόκεντρη περιοχή και ii) το ετήσιο ποσό ενίσχυσης δεν υπερβαίνει μέγιστο ποσοστό της ετήσιας ακαθάριστης προστιθέμενης αξίας ή του ετήσιου κόστους εργασίας που φέρει ο δικαιούχος ή του ετήσιου κύκλου εργασιών του δικαιούχου που πραγματοποιείται στη συγκεκριμένη περιοχή.

(203) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι το μέτρο που εφαρμόστηκε συνίσταται σε φορολογικές ελαφρύνσεις, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση των δαπανών με τις οποίες θα έπρεπε να επιβαρυνθούν οι εταιρείες στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους. Ως εκ τούτου, συνιστά ενίσχυση λειτουργίας υπέρ των εταιρειών που μπορούν να επωφεληθούν αυτού στη ZFM.

(204) Βάσει των πληροφοριών που υπέβαλε η Πορτογαλία κατά τη διάρκεια της παρακολούθησης του 2015, οι δικαιούχοι του καθεστώτος ZFM που εφάρμοσε η Πορτογαλία δεν ασκούν κατ' ανάγκη την πραγματική δραστηριότητά τους στη Μαδέρα. Επιπλέον, τα σχετικά ποσά ενίσχυσης δεν σχετίζονται κατ' ανάγκη με την ακαθάριστη προστιθέμενη αξία, το κόστος εργασίας ή τον κύκλο εργασιών που παράγονται στη Μαδέρα.

Συμπέρασμα

(205) Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο του καθεστώτος ZFM, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, συνιστούν παράβαση των διατάξεων του ΓΚΑΚ 2014.

Συμπέρασμα

(206) Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς ZFM, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, συνιστά παράνομη ενίσχυση η οποία δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο α) της ΣΛΕΕ.

(207) Ως εκ τούτου, η έκδοση υπό όρους απόφασης, κατά την έννοια του άρθρου 9 παράγραφος 4 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589, όπως πρότεινε η Πορτογαλία ([198]), δεν είναι κατάλληλο μέσο για την αντιμετώπιση των ζητημάτων που τέθηκαν στο τμήμα 6.2 της παρούσας απόφασης.

7. **ΑΝΑΚΤΗΣΗ, ΑΣΦΑΛΕΙΑ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗ**

7.1. **Ανάκτηση**

(208) Σύμφωνα με τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την πάγια νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης, η Επιτροπή έχει αρμοδιότητα, όταν διαπιστώσει ότι η ενίσχυση είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά, να αποφασίσει αν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος θα πρέπει να την καταργήσει ή να την τροποποιήσει ([199]). Από την πάγια νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης προκύπτει επίσης ότι η υποχρέωση για το κράτος μέλος να καταργήσει ενίσχυση την οποία η Επιτροπή θεωρεί ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά αποσκοπεί στην επαναφορά στην πρότερη κατάσταση ([200]).

([198]) Αιτιολογική σκέψη 71 της παρούσας απόφασης.
([199]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Ιουλίου 1973, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87, σκέψη 13.
([200]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Μαρτίου 1990, Βέλγιο κατά Επιτροπής, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, σκέψη 66.

(209) Στο πλαίσιο αυτό, τα δικαστήρια της Ένωσης έχουν αποφανθεί ότι ο εν λόγω στόχος επιτυγχάνεται όταν ο δικαιούχος αποδώσει τα ποσά που χορηγήθηκαν υπό μορφή παράνομων ενισχύσεων, χάνοντας έτσι το πλεονέκτημα που απολάμβανε στην εσωτερική αγορά σε σχέση με τους ανταγωνιστές του, και τα πράγματα επανέλθουν στην προ της καταβολής της ενίσχυσης κατάσταση ([201]).

(210) Σύμφωνα με τη νομολογία, το άρθρο 16 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 ορίζει ότι «[σ]ε περίπτωση αρνητικής απόφασης για υπόθεση παράνομων ενισχύσεων, η Επιτροπή αποφασίζει την εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους λήψη όλων των αναγκαίων μέτρων για την ανάκτηση της ενίσχυσης από τον δικαιούχο».

(211) Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι το υπό εξέταση μέτρο εφαρμόστηκε κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ και πρέπει να θεωρηθεί παράνομη και ασυμβίβαστη ενίσχυση, το ποσό της ενίσχυσης θα πρέπει να ανακτηθεί ώστε να αποκατασταθεί η κατάσταση της εσωτερικής αγοράς που επικρατούσε πριν από τη χορήγησή του. Η ανάκτηση θα πρέπει να καλύπτει την περίοδο από την ημερομηνία κατά την οποία η ενίσχυση τέθηκε στη διάθεση του δικαιούχου μέχρι την πραγματική ανάκτησή της. Τα προς ανάκτηση ποσά θα πρέπει να είναι τοκοφόρα μέχρι την πραγματική ανάκτησή τους.

Προσδιορισμός των δικαιούχων από τους οποίους θα πρέπει να ανακτηθεί η ενίσχυση

(212) Οι παράνομες και ασυμβίβαστες ενισχύσεις πρέπει να ανακτώνται από τις επιχειρήσεις οι οποίες πράγματι επωφελήθηκαν από αυτές. Ωστόσο, όταν η Επιτροπή δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει, στην ίδια την απόφαση, όλες τις επιχειρήσεις που έχουν λάβει παράνομες και ασυμβίβαστες ενισχύσεις, ο προσδιορισμός αυτός πρέπει να πραγματοποιηθεί στην αρχή της εφαρμογής της διαδικασίας ανάκτησης από το οικείο κράτος μέλος, το οποίο θα πρέπει να εξετάσει μεμονωμένα την περίπτωση κάθε σχετικής επιχείρησης.

(213) Εν προκειμένω, οι δυνητικοί δικαιούχοι της παράνομης και ασυμβίβαστης κρατικής ενίσχυσης είναι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που ήταν καταχωρισμένα στη ZFM από την 1η Ιανουαρίου 2007 έως την 31η Δεκεμβρίου 2014. Από την αρχική αυτή ομάδα δικαιούχων, οι πορτογαλικές αρχές θα πρέπει να εξαιρέσουν από την ανάκτηση τα φυσικά και νομικά πρόσωπα για τα οποία μπορούν να προσκομιστούν αποδείξεις ότι: i) συμμορφώθηκαν με τις αναγκαίες προϋποθέσεις ώστε να επωφεληθούν του καθεστώτος ZFM που εγκρίθηκε με τις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013, κάτι το οποίο σημαίνει ότι τα κέρδη τους συνδέονταν με δραστηριότητα την οποία άσκησαν πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα και με θέσεις εργασίας που πραγματικά δημιούργησαν/διατήρησαν στην περιοχή· ή ii) το συνολικό πλεονέκτημα που έλαβε κάθε δικαιούχος στο πλαίσιο του καθεστώτος δεν υπερβαίνει τα κατώτατα όρια που καθορίζονται στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1998/2006 ([202]) ή στον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1407/2013 ([203]), εφόσον τα εν λόγω πλεονεκτήματα πληρούν επίσης τις λοιπές προϋποθέσεις που καθορίζονται στους εν λόγω κανονισμούς· ή iii) η μεμονωμένη ενίσχυση που έλαβε οποιοσδήποτε δικαιούχος πληροί τις προϋποθέσεις που καθορίζονται σε κανονισμό που εκδόθηκε δυνάμει του άρθρου 1 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1588 του Συμβουλίου ([204]), όπως ο ΓΚΑΚ 2014.

(214) Τα λοιπά φυσικά και νομικά πρόσωπα που επωφελήθηκαν του καθεστώτος ZFM είναι οι δικαιούχοι της παρανόμως χορηγηθείσας κρατικής ενίσχυσης από τους οποίους οι πορτογαλικές αρχές πρέπει να ανακτήσουν το πλεονέκτημα υπό μορφή ενίσχυσης που έλαβαν.

Ποσοτικός προσδιορισμός της ενίσχυσης

(215) Η Επιτροπή δεν υποχρεούται από τη νομοθεσία να καθορίζει το ακριβές ύψος της προς ανάκτηση ενίσχυσης, ιδίως εάν δεν διαθέτει τα απαραίτητα στοιχεία προς τούτο. Αντιθέτως, αρκεί η απόφαση της Επιτροπής να περιέχει στοιχεία βάσει των οποίων το κράτος μέλος μπορεί να καθορίσει το προς ανάκτηση ποσό χωρίς υπέρμετρη δυσκολία.

(216) Η Επιτροπή θεωρεί ότι η Πορτογαλία θα πρέπει να εφαρμόσει την ακόλουθη μεθοδολογία προκειμένου να καθορίσει το ποσό της ασυμβίβαστης ενίσχυσης που πρέπει να ανακτηθεί από κάθε δικαιούχο:

α) να καθορίσει, ανά έτος, τον αριθμό θέσεων εργασίας, σε ΕΜΕ, που δημιούργησε και διατήρησε στην περιοχή κάθε δικαιούχος·

([201]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Ιουνίου 1999, Βέλγιο κατά Επιτροπής, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, σκέψεις 64 και 65.
([202]) Υποσημείωση 170 ανωτέρω.
([203]) Υποσημείωση 171 ανωτέρω.
([204]) Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1588 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ορισμένες κατηγορίες οριζόντιων κρατικών ενισχύσεων (ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 1).

β) να καθορίσει, ανά έτος, τη φορολογητέα βάση σε σχέση με κέρδη που σχετίζονται με δραστηριότητα που ασκήθηκε πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα·

γ) να εφαρμόσει τον φορολογικό συντελεστή του καθεστώτος ZFM στη συγκεκριμένα φορολογητέα βάση λαμβάνοντας υπόψη τον αριθμό των θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν ο οποίος προσδιορίστηκε στο στοιχείο α), με βάση τους πίνακες υπολογισμού που παρουσιάστηκαν στις αιτιολογικές σκέψεις 12 και 16 της παρούσας απόφασης·

δ) το ποσό της ενίσχυσης θα είναι ίσο με το πραγματικό ποσό που έλαβε κάθε δικαιούχος ανά έτος μείον το ποσό που συνδέεται πραγματικά με τη δραστηριότητα που ασκήθηκε στη Μαδέρα υπολογιζόμενο όπως αναφέρεται στο σημείο γ).

(217) Σε κάθε περίπτωση στην οποία απαιτείται ανάκτηση, η ανάκτηση εφαρμόζεται από τον χρόνο κατά τον οποίο χορηγήθηκε το πλεονέκτημα στους δικαιούχους, δηλαδή από την ημερομηνία της νομικής πράξης με την οποία χορηγήθηκε στους δικαιούχους το δικαίωμα να επωφεληθούν του εν λόγω καθεστώτος, με την επιφύλαξη της προθεσμίας παραγραφής για την ανάκτηση της ενίσχυσης που προβλέπεται στο άρθρο 17 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589.

(218) Τα προς ανάκτηση ποσά πρέπει να περιλαμβάνουν τόκους από την ημερομηνία κατά την οποία τέθηκαν στη διάθεση των δικαιούχων μέχρι την πραγματική ανάκτησή τους. Οι τόκοι θα πρέπει να υπολογιστούν με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής ([205]).

(219) Κατά τη διάρκεια της επίσημης διαδικασίας έρευνας, η Πορτογαλία δυσκολεύτηκε να προσκομίσει αξιόπιστες πληροφορίες για τον προσδιορισμό των δικαιούχων και την εκτίμηση του αν έλαβαν ενίσχυση στο πλαίσιο του καθεστώτος και του ποσού αυτής. Δεν αποκλείεται, κατά την κατάρτιση του τελικού καταλόγου δικαιούχων και των αντίστοιχων ποσών ενίσχυσης που πρέπει να ανακτηθούν, κατά τα προβλεπόμενα στη μέθοδο που περιγράφηκε στην αιτιολογική σκέψη 216 της παρούσας απόφασης, η Πορτογαλία να χρειαστεί εκ νέου πρόσθετο χρόνο. Σύμφωνα με την ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την ανάκτηση παράνομων και ασυμβίβαστων κρατικών ενισχύσεων ([206]), όσον αφορά τον χρόνο ανάκτησης από μεμονωμένους δικαιούχους των παράνομων και ασυμβίβαστων ποσών κρατικής ενίσχυσης, οι πορτογαλικές αρχές θα πρέπει να έχουν στη διάθεσή τους τέσσερις μήνες για την υποβολή τελικού καταλόγου των δικαιούχων και σχεδίου εφαρμογής της διαδικασίας ανάκτησης και οκτώ μήνες για την πραγματική εφαρμογή της ανάκτησης.

7.2. **Ασφάλεια δικαίου και δικαιολογημένη εμπιστοσύνη**

(220) Η Πορτογαλία θεωρεί ότι οι εταιρείες που έλαβαν ενίσχυση στο πλαίσιο του καθεστώτος ZFM απέκτησαν δικαίωμα στην ασφάλεια δικαίου και δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι δεν θα αποτελέσουν αντικείμενο απόφασης ανάκτησης ([207]).

(221) Μικρός αριθμός ενδιαφερομένων πρόβαλαν παρόμοιο επιχείρημα ([208]).

(222) Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης είναι γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης. Η εν λόγω αρχή έγινε σταδιακά δεκτή στην έννομη τάξη της Ένωσης από τη νομολογία, η οποία την έχει περιγράψει ως «υπέρτερο κανόνα δικαίου» για την προστασία των φυσικών προσώπων ([209]), έχει επισημάνει ότι «περιλαμβάνεται μεταξύ των θεμελιωδών αρχών της Κοινότητας» ([210]) και την έχει χαρακτηρίσει «γενική αρχή» ([211]). Θεωρείται απόρροια της αρχής της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει η νομοθεσία της Ένωσης να είναι ακριβής και η εφαρμογή της προβλέψιμη από τα πρόσωπα που υπόκεινται σε αυτήν, έχοντας ως σκοπό, σε περίπτωση μεταστροφής των

([205]) Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής, της 21ης Απριλίου 2004, σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 140 της 30.4.2004, σ. 1). Βλέπε, ειδικότερα, την τροποποίηση του άρθρου 9 και του άρθρου 11 παράγραφος 3 με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 271/2008 της Επιτροπής, της 30ής Ιανουαρίου 2008, για τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004 σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ (ΕΕ L 82 της 25.3.2008, σ. 1).

([206]) Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την ανάκτηση παράνομων και ασυμβίβαστων κρατικών ενισχύσεων (2019/C 247/01) (ΕΕ C 247 της 23.7.2019, σ. 1), σημεία 68 και 72.

([207]) Αιτιολογικές σκέψεις 94 και 95 της παρούσας απόφασης.

([208]) Αιτιολογική σκέψη 110 της παρούσας απόφασης.

([209]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Μαΐου 1975, CNTA κατά Επιτροπής, 74/74, ECLI:EU:C:1975:59, σκέψη 44.

([210]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Ιουνίου 2005, VEMW κ.λπ., C-17/03, ECLI:EU:C:2005:362, σκέψη 73.

([211]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 4ης Οκτωβρίου 2001, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-403/99, ECLI:EU:C:2001:507, σκέψη 35.

κανόνων, να εξασφαλίσει την προστασία των εννόμων καταστάσεων που διέπουν ειδικώς ένα ή πλείονα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ([212]). Όπως περιγράφηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 12 έως 17 της παρούσας απόφασης, οι απαιτήσεις που προβλέπονται στις αποφάσεις της Επιτροπής του 2007 και του 2013 προκειμένου το καθεστώς ZFM να θεωρείται συμβατό με την εσωτερική αγορά ήταν σαφείς, η δε εφαρμογή των εν λόγω απαιτήσεων ήταν σαφώς προβλέψιμη. Ως εκ τούτου, απόφαση ανάκτησης στην παρούσα υπόθεση τηρεί πλήρως την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

(223) Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα επίκλησης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προϋποθέτει ότι έχουν δοθεί από θεσμικό όργανο της Ένωσης στον ενδιαφερόμενο συγκεκριμένες, ανεπιφύλακτες και συγκλίνουσες διαβεβαιώσεις, προερχόμενες από αρμόδιες και αξιόπιστες πηγές ([213]). Ωστόσο, ένα πρόσωπο δεν μπορεί να επικαλεστεί την παραβίαση της εν λόγω αρχής εκτός εάν του έχουν δοθεί συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση ([214]).

(224) Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να δημιουργηθεί δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι ορισμένη ενίσχυση είναι σύννομη, εκτός αν χορηγήθηκε σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 108 της ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι ένας επιμελής επιχειρηματίας θα πρέπει κανονικά να είναι σε θέση να διαπιστώσει αν τηρήθηκε η διαδικασία αυτή ([215]).

(225) Όπως προκύπτει από την παρούσα απόφαση, η Επιτροπή δεν αμφισβητεί την ύπαρξη και τη συμβατότητα του καθεστώτος ενίσχυσης που είχε εγκρίνει με τις αποφάσεις της του 2007 και του 2013. Η παρούσα απόφαση αφορά την εφαρμογή του καθεστώτος ZFM στο μέτρο που η Πορτογαλία δεν τήρησε τους όρους των εν λόγω αποφάσεων (δηλαδή στο μέτρο που επέτρεψε σε ορισμένες εταιρείες καταχωρισμένες στη ZFM να επωφεληθούν ενίσχυσης με τη μορφή μειωμένου συντελεστή φορολόγησης των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες που δεν ασκούνταν πραγματικά και ουσιαστικά στη Μαδέρα και υπολογιζόμενης βάσει μη επαληθεύσιμου αριθμού θέσεων εργασίας που δημιουργήθηκαν ή διατηρήθηκαν στη ZFM). Το γεγονός ότι η Επιτροπή ενέκρινε το καθεστώς ZFM με τις αποφάσεις της του 2007 και του 2013 δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή έδωσε συγκεκριμένες, ανεπιφύλακτες και συγκλίνουσες διαβεβαιώσεις ότι το Regime III θα αντιμετωπιστεί ως συμβατή ενίσχυση ακόμη και σε περιπτώσεις στις οποίες δεν τηρούνται οι όροι της έγκρισης.

(226) Η Επιτροπή υπενθυμίζει περαιτέρω ότι είχε ζητήσει τη συμπερίληψη στο σχέδιο νόμου που η Πορτογαλία κοινοποίησε στις 28 Ιουνίου 2006 ρητής διάταξης που να προβλέπει ότι οι μειώσεις φόρου θα περιορίζονται σε κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται στη Μαδέρα ([216]). Η Πορτογαλία αρνήθηκε να πράξει κάτι τέτοιο καθώς θεώρησε ότι τέτοια διάταξη δεν ήταν αναγκαία, δεδομένου ότι αυτό απέρρεε από τη νομική βάση της ZFM ([217]).

(227) Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, η Πορτογαλία και οι δικαιούχοι του καθεστώτος ZFM δεν μπορούν να ισχυριστούν βασίμως ότι η διαπίστωση ότι το καθεστώς ZFM, όπως το εφάρμοσε η Πορτογαλία, συνιστά ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά παραβιάζει τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ή της ασφάλειας δικαίου, με αποτέλεσμα να αποκλείεται η ανάκτηση της επίμαχης ασυμβίβαστης ενίσχυσης.

([212]) Βλέπε συναφώς, απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Μαΐου 2000, Rombi και Arkopharma, C-107/97, ECLI:EU:C:2000:253, σκέψη 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger της 9ης Φεβρουαρίου 2006 στην υπόθεση Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, ECLI:EU:C:2006:89, σημείο 367.

([213]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Ιουλίου 2011, Alcoa Trasformazioni κατά Επιτροπής, C-194/09 P, ECLI:EU:C:2011:497, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία· απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 30ής Ιουνίου 2005, Branco κατά Επιτροπής, T-347/03, ECLI:EU:T:2005:265, σκέψη 102 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία· απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 23ης Φεβρουαρίου 2006, Cementbouw Handel & Industrie κατά Επιτροπής, T-282/02, ECLI:EU:T:2006:64, σκέψη 77· απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 30ής Ιουνίου 2009, CPEM κατά Επιτροπής, T-444/07, ECLI:EU:T:2009:227, σκέψη 126.

([214]) Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 14ης Φεβρουαρίου 2006, TEA-CEGOS κ.λπ. κατά Επιτροπής, συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-376/05 και T-383/05, ECLI:EU:T:2006:47, σκέψη 88 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία. Βλέπε, επίσης, κατ' αναλογίαν, απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 30ής Νοεμβρίου 2009, Γαλλία και France Télécom κατά Επιτροπής, συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-427/04 και T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, σκέψη 261.

([215]) Απόφαση του Δικαστηρίου της 20ής Μαρτίου 1997, Land Rheinland-Pfalz κατά Alcan Deutschland, C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία.

([216]) Επιστολή της 9ης Νοεμβρίου 2006 (D/54422).

([217]) Επιστολή απάντησης της Πορτογαλίας της 19ης Δεκεμβρίου 2006.

8. **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ**

(228) Η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η Πορτογαλία εφάρμοσε παρανόμως το καθεστώς ZFM κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ και ότι η ενίσχυση που χορηγήθηκε σε μεμονωμένους δικαιούχους στο πλαίσιο του εν λόγω καθεστώτος είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

Άρθρο 1

Στο μέτρο που εφαρμόστηκε από την Πορτογαλία κατά παράβαση της απόφασης της Επιτροπής C(2007)3037 final και της απόφασης της Επιτροπής C(2013)4043 final, το καθεστώς ενίσχυσης «Zona Franca da Madeira (ZFM) — Regime III» τέθηκε σε εφαρμογή παρανόμως, κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και είναι ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά.

Άρθρο 2

Οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν δυνάμει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση εφόσον, κατά τον χρόνο χορήγησής τους, πληρούσαν τις προϋποθέσεις που καθορίζει κανονισμός που θεσπίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 2 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1588, ο οποίος ισχύει κατά τον χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης.

Άρθρο 3

Οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν δυνάμει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 οι οποίες, κατά τον χρόνο χορήγησής τους, πληρούσαν τις προϋποθέσεις που καθορίζονται στις αποφάσεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 ή καθορίζονται με κανονισμό που θεσπίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 1 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1588 είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά έως το ανώτατο όριο των εντάσεων ενίσχυσης που ισχύουν για το συγκεκριμένο είδος ενισχύσεων.

Άρθρο 4

1. Η Πορτογαλία ανακτά από τους δικαιούχους τις ασυμβίβαστες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1.

2. Για τα προς ανάκτηση ποσά οφείλονται τόκοι από την ημερομηνία που τέθηκαν στη διάθεση των δικαιούχων μέχρι τον χρόνο της πραγματικής ανάκτησής τους.

3. Οι τόκοι υπολογίζονται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004.

4. Η Πορτογαλία καταργεί το ασυμβίβαστο καθεστώς ενίσχυσης στο μέτρο που αναφέρεται στο άρθρο 1 και ακυρώνει κάθε εκκρεμή πληρωμή της ενίσχυσης από την ημερομηνία κοινοποίησης της παρούσας απόφασης.

Άρθρο 5

1. Η ανάκτηση των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 είναι άμεση και πραγματική.

2. Η Πορτογαλία διασφαλίζει την εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός οκτώ μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησής της.

Άρθρο 6

1. Εντός τεσσάρων μηνών από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης, η Πορτογαλία διαβιβάζει τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) κατάλογο των δικαιούχων που έλαβαν ενισχύσεις βάσει του καθεστώτος ενίσχυσης που ορίζεται στο άρθρο 1 και το συνολικό ποσό των ενισχύσεων που έλαβε καθένας από τους εν λόγω δικαιούχους βάσει του καθεστώτος·

β) το συνολικό ποσό (αρχικό κεφάλαιο και τόκοι ανάκτησης) που θα πρέπει να ανακτηθεί από κάθε δικαιούχο·

γ) λεπτομερή περιγραφή των μέτρων που έλαβε και προβλέπεται να λάβει για τη συμμόρφωση με την παρούσα απόφαση.

2. Η Πορτογαλία τηρεί ενήμερη την Επιτροπή σχετικά με την πρόοδο των εθνικών μέτρων που λήφθηκαν για την εκτέλεση της παρούσας απόφασης μέχρι να ολοκληρωθεί η ανάκτηση της ενίσχυσης η οποία χορηγήθηκε βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1. Υποβάλλει αμέσως, κατόπιν αιτήματος της Επιτροπής, στοιχεία σχετικά με τα μέτρα που έχουν ήδη ληφθεί και τα μέτρα που προβλέπονται για τη συμμόρφωσή της προς την παρούσα απόφαση.

Η Πορτογαλία παρέχει επίσης λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά με τα ποσά της ενίσχυσης και των τόκων ανάκτησης που έχουν ήδη ανακτηθεί από τους δικαιούχους.

Άρθρο 7

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στην Πορτογαλική Δημοκρατία.

Η Επιτροπή μπορεί να δημοσιεύσει τα στοιχεία ταυτότητας των δικαιούχων της ασυμβίβαστης ενίσχυσης, καθώς και τα ποσά της ενίσχυσης και των τόκων ανάκτησης που θα ανακτηθούν κατ' εφαρμογή της παρούσας απόφασης, με την επιφύλαξη του άρθρου 30 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589.

Βρυξέλλες, 4 Δεκεμβρίου 2020.

Για την Επιτροπή
Margrethe VESTAGER
Μέλος της Επιτροπής