ODLUKE

ODLUKA KOMISIJE (EU) 2022/1414

od 4. prosinca 2020.

o programu potpore SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) koji je proveo Portugal u korist područja Zona Franca da Madeira (ZFM) – Režim III

(priopćeno pod brojem dokumenta C(2020) 8550)

(Vjerodostojan je samo tekst na portugalskom jeziku)

(Tekst značajan za EGP)

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije, a posebno njegov članak 108. stavak 2. prvi podstavak,

uzimajući u obzir Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru, a posebno njegov članak 62. stavak 1. točku (a),

nakon poziva zainteresiranim stranama da dostave svoje primjedbe u skladu s člankom 108. stavkom 2. Ugovora o funkcioniranju Europske unije ([1]) i uzimajući u obzir te primjedbe,

budući da:

1. **POSTUPAK**

(1) Dopisom od 12. ožujka 2015. Komisija je od Portugala zatražila informacije u kontekstu praćenja iz 2015. ([2]) kako bi ispitala poštuje li Portugal program Zona Franca da Madeira („program ZFM" ili „Režim III"), koji je Komisija odobrila kao spojivu regionalnu potporu, primjenjiva pravila te posebno Odluku Komisije od 27. lipnja 2007. ([3]) („Odluka Komisije iz 2007.") primjenjivu od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2013. i Odluku Komisije od 2. srpnja 2013. ([4]) („Odluka Komisije iz 2013.") primjenjivu od 1. siječnja 2013. do 31. prosinca 2013. Komisija je u prvom koraku zatražila informacije o pravnom okviru programa ([5]), a u drugom je ispitala njegovu provedbu tako što je odabrala uzorak koji se sastojao od 26 korisnika koji su ostvarili koristi od programa ZFM tijekom 2012. i 2013.

([1]) SL C 101, 15.3.2019., str. 7.

([2]) U skladu s člankom 108. stavkom 1. UFEU-a „Komisija u suradnji s državama članicama neprestano nadzire sve sustave potpora koji postoje u tim državama". Vidjeti i članak 21. stavak 1. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL L 248, 24.9.2015., str. 9.). Stoga Komisija redovito na temelju uzorka programâ provjerava primjenjuju li države članice pravila o državnim potporama na ispravan način te jesu li njihovo nacionalno zakonodavstvo i dodjela pojedinačnih potpora u skladu s tim pravilima, pri čemu se ispitivanje dodjele pojedinačnih potpora temelji na uzorku korisnikâ. Praćenje iz 2015. obuhvaćalo je 2012. i 2013.

([3]) Odobrenje za dodjelu državnih potpora na temelju članaka 87. i 88. Ugovora o EZ-u – Slučajevi u kojima Komisija nema prigovora (SL C 240, 12.10.2007., str. 1.).

([4]) Odobrenje za dodjelu državnih potpora na temelju članaka 107. i 108. UFEU-a – Slučajevi u kojima Komisija nema prigovora (SL C 220, 1.8.2013., str. 1.).

([5]) Članak 36. Statuta o poreznim poticajima (*Estatuto dos Benefícios Fiscais*, „EBF") odobren Uredbom sa zakonskom snagom br. 215/89 od 1. srpnja 1989., kako je ponovno objavljen u Uredbi sa zakonskom snagom br. 108/2008 od 26. lipnja i izmijenjen Zakonom br. 83/2013 od 9. prosinca. Vidjeti i Uredbu sa zakonskom snagom br. 165/86 od 26. lipnja, kako je izmijenjena člankom 2. Zakona br. 55/2013 od 8. kolovoza i Uredbu Regionalnog tajništva za financije (*Secretaria Regional do Plano e das Finanças*) br. 46/2010 od 18. kolovoza.

(2) Portugal je 4. svibnja 2015. dostavio informacije. Službe Komisije 5. lipnja zatražile su dodatne informacije, a Portugal je odgovorio 6. srpnja. Komisija je 1. listopada 2015. poslala još jedan zahtjev za informacije, a Portugal je odgovorio 29. listopada. Službe Komisije 29. veljače 2016. zatražile su dodatne informacije, a Portugal je odgovorio 1., 8. i 12. travnja 2016. Nakon zahtjevâ za dodatne informacije službi Komisije od 29. ožujka i 11. kolovoza 2017., Portugal je dostavio informacije na prvi zahtjev 2. svibnja 2017., a na drugi zahtjev 11. rujna 2017. Nakon konferencijskog poziva s portugalskim nadležnim tijelima održanog 26. listopada 2017., Komisija je 27. listopada Portugalu poslala još jedan zahtjev za informacije, a Portugal je odgovorio 21. i 22. studenoga 2017. Nakon sastanka Komisije i portugalskih nadležnih tijela održanog 4. prosinca 2017., Portugal je zatražio da se rok za dostavu informacija koje nedostaju produlji do kraja prosinca 2017. Službe Komisije Portugalu su 7. prosinca 2017. poslale pitanja na koja još nisu dostavljeni odgovori. Portugal je 2. veljače 2018. dostavio informacije. Na zahtjev Portugala 27. ožujka 2018. održan je još jedan sastanak Komisije i portugalskih nadležnih tijela.

(3) Dopisom od 6. srpnja 2018. Komisija je obavijestila Portugal da je odlučila pokrenuti postupak utvrđen u članku 108. stavku 2. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU) u vezi s programom ZFM („Odluka o pokretanju postupka”) ([6]).

(4) U dopisu od 30. srpnja 2018. portugalska nadležna tijela navela su da cjelokupan tekst Odluke o pokretanju postupka prema njihovu mišljenju predstavlja povjerljive informacije i od Komisije su zatražila da ne objavi tu odluku, nego da objavi samo njezin kratak sažetak te su predložila tekst tog sažetka.

(5) Dopisom od 11. rujna 2018. Portugal je dostavio popis svih društava registriranih u ZFM-u u razdoblju od 2007. do 2014. i popis 25 najznačajnijih korisnika potpore za godine od 2007. do 2011. te 2014., kako se tražilo u točki 64. podtočkama 1. i 2. Odluke o pokretanju postupka. Osim toga, Portugal je zatražio da se rok za dostavu informacija koje nedostaju produlji do kraja rujna 2018. Portugal je 26. rujna 2018. dostavio primjedbe na pokretanje postupka u skladu s člankom 108. stavkom 2. UFEU-a i primjedbe na informacije koje su se tražile u točki 64. podtočkama od 3. do 7. Odluke o pokretanju postupka.

(6) Dopisom od 11. veljače 2019. ([7]), nakon opsežnih rasprava s Portugalom o pitanjima povjerljivosti povezanima s Odlukom o pokretanju postupka i bez postizanja dogovora o tim pitanjima, Komisija je obavijestila Portugal da je odlučila odbiti zahtjev portugalskih nadležnih tijela za povjerljivost i objaviti odluku kako je donesena 6. srpnja 2018. Portugal se suzdržao od pokretanja postupka protiv odluke na sudovima Unije i dopisom od 5. ožujka 2019. složio se s njezinom objavom.

(7) Odluka o pokretanju postupka objavljena je 15. ožujka 2019. u *Službenom listu Europske unije* ([8]). Komisija je zainteresirane strane pozvala da dostave primjedbe povezane s programom potpore.

(8) Na zahtjev Portugala 10. travnja 2019. održan je još jedan sastanak Komisije i portugalskih nadležnih tijela. Portugal se tijekom sastanka podsjetilo da treba dostaviti informacije koje nedostaju, a koje su zatražene u točki 64. Odluke o pokretanju postupka. Nakon tog sastanka dopisom od 24. travnja 2019. Portugal je dostavio podatke o poreznim kontrolama koje su nacionalna porezna tijela provela nad korisnicima ZFM-a. Osim toga, Portugal je za isto razdoblje dostavio podatke o otkrivenim odstupanjima u povratu poreza društava ZFM-a i dodatnim elementima ispravaka poreza koji su dugovali porezni obveznici ZFM-a.

(9) Komisija je zaprimila primjedbe zainteresiranih strana. Komisija je dopisima od 23. svibnja i 12. lipnja 2019. proslijedila te primjedbe Portugalu, koji je imao mogućnost odgovoriti na njih. Primjedbe Portugala zaprimljene su u dopisu od 26. lipnja 2019.

([6]) Državna potpora – Portugal – Državna potpora SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) – Zona Franca da Madeira (ZFM) – Režim III – Poziv na podnošenje primjedaba u skladu s člankom 108. stavkom 2. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL C 101, 15.3.2019., str. 7.).

([7]) C(2019) 1066 final (ne podliježe objavi u Službenom listu).

([8]) Državna potpora – Portugal – Državna potpora SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) – Zona Franca da Madeira (ZFM) – Režim III – Poziv na podnošenje primjedaba u skladu s člankom 108. stavkom 2. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL C 101, 15.3.2019., str. 7.).

2. DETALJAN OPIS PROGRAMA POTPORE

2.1. Program ZFM u okviru Odluke Komisije iz 2007.

(10) Nakon prijave koju je dostavio Portugal Komisija je 2007. odobrila program ZFM ([9]) za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2013., na temelju smjernica za nacionalne regionalne potpore za 2007.–2013. ([10]) (Smjernice za regionalne potpore, „Smjernice iz 2007."). Društva koja su registrirana i odobrena u okviru programa prije 31. prosinca 2013. ([11]) mogla su do 31. prosinca 2020. ostvarivati korist od smanjenja poreza na dobit ili drugih oslobođenja od poreza, kako je opisano u uvodnoj izjavi 12. ove Odluke.

(11) Komisija je program ZFM odobrila kao spojivu operativnu potporu čiji su ciljevi promicanje regionalnog razvoja i diversifikacija gospodarske strukture Madeire. Budući da je Autonomna regija Madeira („ARM") najudaljenija regija na temelju članka 299. stavka 2. Ugovora o osnivanju Europske ekonomske zajednice („Ugovor o EZ-u") (sadašnji članak 349. UFEU-a), ima pravo na regionalnu operativnu potporu na temelju članka 87. stavka 3. točke (a) Ugovora o EZ-u (sadašnji članak 107. stavak 3. točka (a) UFEU-a). Svrha je regionalne operativne potpore nadoknaditi dodatne troškove koji proizlaze iz strukturnih poteškoća u najudaljenijim regijama za poduzetnike koji obavljaju gospodarsku djelatnost u tim regijama ([12]).

(12) Programom ZFM, kako ga je Komisija odobrila 2007., odobrena je potpora u obliku smanjenja poreza na dobit ([13]) koja proizlazi iz djelatnosti koje se stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri ([14]), izuzeća od plaćanja općinskih i lokalnih poreza te izuzeća od plaćanja poreza na promet nekretninama za osnivanje društva u ZFM-u ([15]), do najvećih iznosa potpore na temelju gornjih granica porezne osnovice primijenjenih na godišnju poreznu osnovicu korisnika. Te gornje granice utvrđene su na temelju broja radnih mjesta korisnika u svakoj fiskalnoj godini, kako slijedi:

Broj otvorenih/zadržanih radnih mjesta po godini	Najviše gornje granice porezne osnovice u EUR	Najveći iznos potpore u 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]) Program ZFM sastoji se od Međunarodnog poslovnog centra Madeire (IBCM), Međunarodnog registra brodova (MAR) i Industrijske zone slobodne trgovine (IFTZ). Prvi je put odobren 1987. (Režim I) Odlukom Komisije od 27. svibnja 1987. u predmetu N 204/86 (SG(87) D/6736); 1992. je produljen Odlukom Komisije od 27. siječnja 1992. u predmetu E 13/91 (SG(92) D/1118), a zatim je 1995. produljen Odlukom Komisije od 3. veljače 1995. u predmetu E 19/94 (SG(95) D/1287). Njegov program sljednik (Režim II) odobren je Odlukom Komisije od 11. prosinca 2002. u predmetu N222/A/2002 (SL C 65, 19.3.2003., str. 23.). Treći program sljednik (Režim III) odobren je 2007. Odlukom Komisije od 27. lipnja 2007. u predmetu N 421/2006 (SL C 240, 12.10.2007., str. 1.), koja je 2013. izmijenjena (izmjena Režima III) Odlukom Komisije od 2. srpnja 2013. u predmetu SA.34160 (2011/N) (SL C 220, 1.8.2013., str. 1.). Njegovo je trajanje 2013. produljeno do 30. lipnja 2014. Odlukom Komisije od 26. studenoga 2013. u predmetu SA.37668 (2013/N) (SL C 37, 7.2.2014., str. 10.) i 2014. (produljenje Režima III do kraja 2014.) Odlukom Komisije od 8. svibnja 2014. u predmetu SA.38586 (2014/N) (SL C 210, 4.7.2014., str. 27.).

([10]) SL C 54, 4.3.2006., str. 13.

([11]) Na temelju dvaju produljenja koja je Komisija odobrila odlukama navedenima u bilješci 9. taj datum isteka produljen je do 31. prosinca 2014.

([12]) Udaljenost, izoliranost, mala površina, nepovoljna topografija i klima, gospodarska ovisnost o malom broju proizvoda.

([13]) 3 % od 2007. do 2009., 4 % od 2010. do 2012. i 5 % od 2013. do 2020.

([14]) Točka 14. Odluke Komisije iz 2007.

([15]) Točka 17. Odluke Komisije iz 2007. Vidjeti i članak 36. stavke 1. i 10. te članak 33. stavke od 4. do 8. i 11. EBF-a.

(13) Društva registrirana u Industrijskoj zoni slobodne trgovine programa ZFM pod određenim uvjetima ([16]) mogu ostvariti korist od dodatnog smanjenja poreza na dobit od 50 %.

(14) Pristup programu ZFM bio je ograničen na djelatnosti s popisa iz Odluke Komisije iz 2007., koji se temelji na statističkoj nomenklaturi ekonomskih djelatnosti u Europskoj zajednici, NACE Rev. 1.1 ([17]): poljoprivreda i uzgoj stoke, peradi i ostalih životinja (područje A, oznake 01.4 i 02.02), ribarstvo, uzgoj ribe i usluge povezane s njima (područje B, oznaka 05), prerađivačka industrija (područje D), opskrba električnom energijom, plinom i toplom vodom (područje E, oznaka 40), trgovina na veliko (područje G, oznake 50 i 51), prijevoz i veze (područje I, oznake od 60 do 64), poslovanje nekretninama, iznajmljivanje i poslovne usluge (područje K, oznake od 70 do 74), visoko obrazovanje i/ili obrazovanje odraslih (područje M, oznake 80.3 i 80.4), ostale društvene uslužne djelatnosti (područje O, oznake 90, 92 i 93.01) ([18]). Budući da su takvi sustavi klasifikacije podložni daljnjem razvoju, portugalska nadležna tijela složila su se da će pravodobno obavijestiti Komisiju o svim promjenama popisa ([19]).

(15) Sve djelatnosti koje uključuju financijsko posredovanje, osiguranje i pomoćne djelatnosti povezane s financijama i osiguranjem (područje J, oznake NACE od 65 do 67), kao i sve uslužne djelatnosti unutar skupine (koordinacija, riznica i distribucijski centri) koje bi se mogle provoditi pod područjem K, oznakom 74 (usluge koje se uglavnom pružaju trgovačkim društvima) isključene su iz provedbe programa ([20]). Odluka Komisije iz 2007. uključivala je i obvezu portugalskih nadležnih tijela da Komisiji dostave nazive društava kojima je odbijena registracija u program ZFM i razloge zbog kojih su odbijena ([21]).

2.2. **Program ZFM u okviru Odluke Komisije iz 2013.**

(16) Nakon prijave koju je dostavio Portugal Komisija je 2013. odobrila povećanje od 36,7 % najviših gornjih granica osnovice na koje bi se primjenjivalo smanjenje poreza na dobit. Stoga su od 2013. najviše gornje granice porezne osnovice i najveći iznosi potpore bili sljedeći:

Broj otvorenih/zadržanih radnih mjesta po godini	Najviše gornje granice porezne osnovice u EUR (2013.–2014.)	Najveći iznos potpore u 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) U okviru prijave koja je dovela do Odluke Komisije iz 2013. portugalska nadležna tijela navela su da su svi ostali uvjeti programa odobreni 2007. ostali jednaki ([22]).

([16]) Najmanje dva od sljedećih uvjeta: (a) modernizacija regionalne gospodarske strukture korištenjem tehnoloških inovacija povezanih s proizvodima, proizvodnim ili poslovnim metodama; (b) diversifikacija regionalnog gospodarstva, posebno uvođenjem novih djelatnosti velike dodane vrijednosti; (c) zapošljavanje visokokvalificiranih ljudskih resursa; (d) poboljšavanje okolišnih uvjeta; i (e) otvaranje najmanje 15 novih radnih mjesta koja treba održati najmanje pet godina (točka 16. Odluke Komisije iz 2007. i članak 36. stavak 5. EBF-a).

([17]) Uredba Komisije (EZ) br. 29/2002 od 19. prosinca 2001. o izmjeni Uredbe Vijeća (EEZ) br. 3037/90 o statističkoj klasifikaciji ekonomskih djelatnosti u Europskoj zajednici (SL L 6, 10.1.2002., str. 3.).

([18]) Točka 25. Odluke Komisije iz 2007.

([19]) Točka 29. Odluke Komisije iz 2007.

([20]) Točka 26. Odluke Komisije iz 2007.

([21]) Točka 32. Odluke Komisije iz 2007.

([22]) Točka 12. Odluke Komisije iz 2013.

2.3. **Program ZFM, koji je uspostavio Portugal, i stajališta Portugala tijekom praćenja iz 2015.**

(18) U okviru praćenja iz 2015. Režim III pratio se za 2012. i 2013. ([23]) Informacije koje je Portugal dostavio tijekom praćenja i kasnije *ex officio* istrage („istraga iz 2016.") dovele su do sljedećega:

2.3.1. *Podrijetlo dobiti na koju se primjenjivalo smanjenje poreza*

(19) Kako je navedeno u odlukama Komisije iz 2007. i 2013., smanjenje poreza odobreno u okviru programa ZFM primjenjuje se samo na „dobit ostvarenu djelatnostima koje se stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri" ([24]). Komisija je tijekom praćenja iz 2015. zatražila pojašnjenje o provedbi tog uvjeta. Tijekom praćenja iz 2015. i istrage iz 2016. utvrđeno je da su neka društva registrirana u programu ZFM i uključena u uzorak ostvarila koristi od smanjenja poreza na dobit koja proizlazi iz djelatnosti za koje ne vrijedi da se „stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri".

(20) Portugal je to potvrdio i u vezi s tim naveo da bi se u odnosu na porez na dobit svi prihodi poreznih obveznika s registriranim sjedištem ili mjestom stvarne uprave u Madeiri oporezivali u Madeiri neovisno o tome jesu li svojom djelatnošću ostvarili prihode, upotrijebili inpute i/ili stvorili troškove na lokaciji koja se razlikuje od lokacije njihova registriranog sjedišta ili mjesta stvarne uprave, pod uvjetom da je poduzetnik primio, raspodijelio i snosio prihode, inpute i troškove te da su oni povezani s njegovom djelatnošću. Ti bi prihodi mogli nastati unutar ili izvan državnog područja Portugala, a pod uvjetom da su nastali djelatnostima koje su odobrene u okviru ZFM-a i koje obavljaju subjekti čije je registrirano sjedište ili mjesto stvarne uprave u Madeiri, ti bi se prihodi prijavljivali i uzimali u obzir pri izračunu porezne osnovice i iznosa na koji se primjenjuje relevantna porezna stopa ([25]).

(21) Portugal je obrazložio da se, kako bi se osiguralo da se prihodi ispravno prijavljuju u porezne svrhe, u okviru programa ZFM zahtijeva da se prihodi koji su ostvareni na državnom području Portugala, a koji su podložni uobičajenom porezu na dohodak, u računovodstvenoj dokumentaciji vode zasebno od prihoda za koje se smatra da su ostvareni izvan državnog područja Portugala, a koji su oporezivani sniženom stopom poreza na dobit u sklopu programa ZFM. Prva navedena vrsta prihoda obuhvaća prihode koje korisnici ZFM-a ostvaruju od transakcija s rezidentima državnog područja Portugala ili njegova zemljopisnog područja, koje uključuje ARM, ali ne uključuje Zonu slobodne trgovine Madeire. Druga navedena vrsta prihoda obuhvaća prihode koje korisnici ZFM-a ostvaruju od transakcija sa subjektima koji nisu rezidenti državnog područja i prihode koje ostvaruju u samom ZFM-u ([26]).

(22) Portugal je tvrdio da s obzirom na oznake NACE koje su odobrene u okviru programa ZFM i pretežito međunarodnu prirodu i raspon djelatnosti koje se obavljaju u ZFM-u uvjet da se djelatnosti stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri ne znači i ne može značiti da te djelatnosti moraju biti zemljopisno ograničene na područje Madeire i prihode koji su ostvareni isključivo na tom zemljopisnom području ([27]). Stoga Portugal smatra da Komisija svojim „uskim tumačenjem" nije uspjela obuhvatiti aktualnu situaciju i da to tumačenje nije bilo dosljedno sa svrhom programa za najudaljenije regije, odnosno privlačenjem ulaganja unutar i izvan jedinstvenog tržišta te nije bilo dosljedno s temeljnom slobodom poslovnog nastana i slobodnog kretanja robe, ljudi, usluga i kapitala u Uniji. Nedostatak konkurentnosti Režima III u odnosu na druge jurisdikcije koje se natječu s Madeirom bio je jedan od razloga zbog kojih je Komisija 2013. odobrila povećanje gornjih granica programa: to pokazuje da je privlačenje međunarodnih, a ne samo regionalnih poduzetnika, bilo i još uvijek jest vrlo važno za razvoj najudaljenijih regija.

([23]) Prethodna bilješka 2.
([24]) Prethodna bilješka 14.
([25]) Dopis Portugala od 11. rujna 2017. (2017/085166), str. 20.–23.
([26]) Dopis Portugala od 11. rujna 2017., str. 22.
([27]) Dopisi Portugala od 31. ožujka 2016. (2016/031779), str. 6. i od 11. rujna 2017., str. 18.

(23) Nadalje, Portugal je naveo da bi se moglo smatrati da se djelatnost stvarno i materijalno obavlja u ARM-u ako se zaista ondje obavlja i ako društvo ondje ima prikladan ured, odgovarajuće osoblje i sredstva te središte u kojem se zaista donose odluke. Portugal je također tvrdio da to ne znači nužno da cjelokupno osoblje društva mora obavljati sve svoje zadaće na tom mjestu ni da djelatnost društva mora biti ograničena samo na zemljopisno područje Madeire. Naposljetku, Portugal je naveo da se djelatnosti koje se „stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri", kako je definirano u točki 14. Odluke Komisije iz 2007., ne mogu tumačiti kao djelatnosti koje se odvijaju samo unutar područja ARM-a ([28]).

(24) Nadalje, Portugal je naveo da se godišnje porezne prijave, na temelju kojih se utvrđuju dospjeli porez i smanjenje poreza, temelje na samoprocjeni korisnika. Porezna tijela pretpostavljaju da su te prijave istinite i točne, a poslije ih na središnjoj razini provjerava Porezna i carinska uprava. Ta pretpostavka ne vrijedi u slučaju sumnji, kad porezna tijela mogu zatražiti dodatne informacije kako bi procijenila uključuju li prihodi koji su podložni nižoj stopi doista transakcije s nerezidentima ([29]).

(25) Naposljetku, Portugal je naveo da su provedene kontrole u obliku poreznih inspekcija u slučajevima sumnje u to je li djelatnost autentična i obavlja li se stvarno te da je uspostavljena međunarodna suradnja s drugim poreznim tijelima i da su u vezi s tim razmijenjene informacije ([30]).

2.3.2. *Otvaranje/zadržavanje radnih mjesta u regiji*

(26) U programu ZFM, kako ga je odobrila Komisija, kao jedan od temeljnih kriterija spojivosti definiran je broj radnih mjesta koja su korisnici otvorili/zadržali u regiji, a najveća ostvariva potpora povezana je s brojem radnih mjesta kao doprinosom regionalnom razvoju.

(27) Tijekom praćenja iz 2015. i kasnije istrage iz 2016. utvrđeno je da neka društva registrirana u programu ZFM koja su ostvarila koristi od smanjenja poreza na dobit nisu mogla dokazati stvarno otvaranje/zadržavanje radnih mjesta u regiji, objektivan izračun broja radnih mjesta ili činjenicu da su prijavljeni zaposlenici obavljali djelatnost u Madeiri.

(28) Portugal je u primjeni programa ZFM izjavio da valjanim radnim mjestima smatra sve vrste radnog odnosa koje su predviđene nacionalnim Zakonikom o radu ([31]), u skladu s kojim se radni odnos može uspostaviti u bilo kojem obliku predviđenom zakonom ([32]). Na temelju toga Portugal je kao valjana radna mjesta u svrhu primjene programa ZFM prihvatio svako zapošljavanje bilo koje pravne prirode neovisno o godišnjem broju sati, dana ili mjeseci aktivnog rada. Budući da su nacionalnim pravom dopušteni članovi odbora i rad na nepuno radno vrijeme, radna mjesta zaposlenika u nepunom radnom vremenu (sve vrste) i članova odbora koji su prijavljeni kao zaposleni u više društava korisnika uzeta su u obzir kao valjana radna mjesta u svrhu izračunavanja najveće porezne pogodnosti za svako društvo korisnika koje ih je prijavilo.

([28]) Dopisi Portugala od 31. ožujka 2016., str. 6. i od 11. rujna 2017., str. 23.
([29]) Dopis Portugala od 21. studenoga 2017. (2017/110431), str. 7.
([30]) Dopisi Portugala od 2. svibnja 2017. (2017/042449), str. 11.; od 11. rujna 2017., str. 25. i od 21. studenoga 2017., str. 28.–29.
([31]) Zakon br. 7/2009 od 12. veljače 2009.
([32]) Uključujući upućivanje (članci 7. i 8.), ugovor s više poslodavaca (članak 101.), ugovor na određeno vrijeme i rad na daljinu (članak 139.), ugovor na neodređeno vrijeme (članak 147.), rad na nepuno radno vrijeme (članak 150.), rad s prekidima (članak 157.), privremeni premještaj (članak 161.), privremeni rad (članak 172.), ustupanje radnika (članak 288.), povremene radne zadaće (članak 289.) itd. Vidjeti dopis Portugala od 2. svibnja 2017., str. 7.

(29) Stoga Portugal u svrhu izračuna porezne olakšice korisnika ZFM-a nije razmatrao ni provjeravao ekvivalente punog radnog vremena („EPRV") ([33]), nego samo broj radnih mjesta koja su korisnici prijavili u godišnjim poreznim prijavama (obrazac 22, „Modelo 22" ([34])) i u nekim slučajevima prijave koje su dostavila društva korisnici, a koje su relevantne za porez po odbitku kojim se oporezuje dohodak njihovih zaposlenika (obrazac 10, „Modelo 10", obrazac 30, „Modelo 30" ili mjesečni obračun plaće, *declaração mensal de remunerações*, „DMR" ([35])): te prijave mogle bi omogućiti unakrsnu provjeru informacija o prijavljenim radnim mjestima u obrascu „Modelo 22" ([36]). Pretpostavlja se da su sve te prijave istinite u smislu članka 75. Općeg poreznog zakona („Lei Geral Tributária"). Ako subjekti ne ispune obveze podnošenja prijava u smislu da ne dostave prijave ili dostave netočne informacije, primjenjuju se novčane kazne utvrđene u Općem zakonu o poreznim kažnjivim djelima („Regime Geral das Infrações Tributárias") ([37]).

(30) „DMR" od 2013. uključuje mjesečne prijave ([38]), a Portugal je naveo da uzima u obzir samo broj radnih mjesta prijavljen u prosincu svake godine, neovisno o tome jesu li relevantni zaposlenici cijelu godinu radili u društvu. Kad je od njega zatraženo da dostavi izračune broja radnih mjesta u obliku EPRV-a u skladu s definicijom iz Smjernica iz 2007., Portugal je tvrdio da ta definicija zapošljavanja nije primjenjiva na regionalnu operativnu potporu, nego samo na programe potpora za ulaganja odobrene u sklopu Smjernica iz 2007. jer nije uvrštena u odjeljak tih smjernica o operativnoj potpori, nego u odjeljak o potpori za ulaganja. Tvrdio je i da se definicija broja osoblja u članku 5. Priloga I. Uredbi Komisije (EZ) br. 800/2008 ([39]) (Uredba o općem skupnom izuzeću, „GBER iz 2008.") odnosi samo na definiciju malih i srednjih poduzeća (MSP-ovi) unutar područja primjene GBER-a iz 2008. i da se ne odnosi na Režim III jer je on bio podložan *ad hoc* odluci. Portugal je tvrdio i da glavna svrha odobrenog programa ZFM nije bilo stvaranje radnih mjesta ni nadoknada troškova plaća, nego promicanje ekonomske, socijalne i teritorijalne kohezije u najudaljenijoj regiji modernizacijom i diversifikacijom njezina gospodarstva ([40]).

(31) Službe Komisije u kontekstu istrage iz 2016. od Portugala su zatražile da dostavi broj socijalnog osiguranja svih zaposlenika društava korisnika ZFM-a tijekom 2012. i 2013. kako bi se provjerilo moguće dvostruko računanje radnih mjesta. Portugal je dostavio tražene podatke, no naveo je da oni nisu relevantni u svrhu primjene programa ZFM jer je riječ o poreznom programu i provjere su provedene u sklopu povrata poreza ([41]).

([33]) Na temelju definicija utvrđenih u stavku 58. i bilješci 52. Smjernica iz 2007. (odnosno „[b]roj radnih mjesta znači broj tzv. radnih jedinica godišnje (ALU, *annual labour unit*), odnosno broj stalno zaposlenih u jednoj godini, pri čemu zaposleni na skraćeno radno vrijeme ili sezonski radnici čine dijelove ALU"). Na koncept ALU upućuje se i u članku 5. Priloga I. Uredbi Komisije (EZ) br. 800/2008 (i Uredbi Komisije (EU) br. 651/2014) kao „godišnje jedinice rada". Vidjeti bilješke 39. i 56. u nastavku.

([34]) U skladu s člancima 117. i 127. Zakonika o porezu na dobit („CIRC"), „Modelo 22" (Prilog D, polje 6. – „Subjekti s licencijom u ZFM-u") društva dostavljaju na godišnjoj osnovi u svrhu navođenja broja radnih mjesta koja su otvorila/zadržala kako bi se utvrdila njihova usklađenost sa zahtjevima za prihvatljivost iz članka 36. EBF-a. Prema portugalskim nadležnim tijelima to omogućuje samo kvantifikaciju radnih mjesta na koja je primjenjiv porez po odbitku i koja su otvorena i zadržana tijekom razdoblja (Odluka br. 16566-A/2012 Kabineta ministra financija). Vidjeti dopis Portugala od 21. studenoga 2017., str. 3.–4.

([35]) „Modelo 10" društva dostavljaju u svrhu prijave godišnjeg oporezivog, izuzetog i neoporezivog dohotka koji su zaradili porezni obveznici (zaposlenici društva) podložni porezu na dohodak na izvoru, što su svi porezni rezidenti Portugala. „Modelo 30" je ista vrsta porezne prijave, ali za dohodak poreznih obveznika (zaposlenici društva) koji nisu rezidenti Portugala. Prema portugalskim nadležnim tijelima ta porezna prijava sadržava samo informacije o državi boravišta poreznog obveznika, koja ne može biti ista kao država u kojoj on obavlja djelatnost kao zaposlenik u skladu s uputama društva za koje radi. „DMR", koji je stupio na snagu od fiskalne godine 2013. (Provedbena odluka Ministarstva br. 6/2013 od 10. siječnja 2013.), ima istu namjenu, ali služi samo za dohodak koji proizlazi iz nesamostalnog rada i na mjesečnoj osnovi. Sadržava i informacije o porezu po odbitku, obveznim doprinosima za sustave socijalne sigurnosti i pravne podsustave za zdravstvo i sindikate (vidjeti dopis Portugala od 21. studenoga 2017., str. 2.–3.). Portugalska porezna tijela sve te prijave smatraju „sporednim obvezama" jer se na temelju njih ne izdaju porezna rješenja.

([36]) Dopisi Portugala od 29. listopada 2015. (2015/107167), od 2. svibnja 2017., str. 8.–9. i od 11. rujna 2017., str. 25.

([37]) Dopis Portugala od 21. studenoga 2017., str. 2.

([38]) Prethodna bilješka 35.

([39]) Uredba Komisije (EZ) br. 800/2008 od 6. kolovoza 2008. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora sukladnima sa zajedničkim tržištem u primjeni članaka 87. i 88. Ugovora (SL L 214, 9.8.2008., str. 3.).

([40]) Dopisi Portugala od 11. rujna 2017., str. 15.–16. i od 21. studenoga 2017., str. 5.–6.

([41]) Dopisi Portugala od 2. svibnja 2017., str. 7., od 11. rujna 2017., str. 14. i 17. te od 21. studenoga 2017., str. 1.

(32) Osim toga, Portugal je naveo da društva korisnici nisu morali Poreznoj upravi dostaviti nikakve dokaze o radnom odnosu s prijavljenim zaposlenicima jer je porezno rješenje izdano na temelju poreznih prijava (obrasci „Modelo") spomenutih u uvodnoj izjavi 29. ove Odluke ([42]). Porezna uprava te dokaze može zatražiti samo ako ima informacije koje ukazuju na sumnju na pogreške, propuste, netočne podatke itd. ([43]) Člankom 16. portugalskog Zakonika o radu zaštićena je privatnost osobnog života, zbog čega automatski pristup osobnim podacima povezanima s radnim odnosom nije dopušten bez privole ispitanika ([44]). Osim toga, u skladu s člankom 59. stavkom 2. i člankom 75. stavkom 1. zakona *Lei Geral Tributária* smatra se da porezni obveznici postupaju u dobroj vjeri. Stoga se pretpostavlja da su prijave koje dostavljaju te podaci i procjene njihove računovodstvene dokumentacije ili knjigovodstvene evidencije istiniti i prijavljeni u dobroj vjeri ([45]).

(33) Nadalje, Portugal je dostavio informacije koje dokazuju da su neki korisnici potpore ZFM uključeni u uzorak za praćenje iz 2015. i kasniju istragu iz 2016. otvorili radna mjesta za koja su odobrene porezne olakšice iako su se ta radna mjesta nalazila izvan Madeire (neka čak i izvan Unije). Portugal je naveo da je u svrhu primjene programa ZFM uzimao u obzir radna mjesta koja su otvorena unutar ili izvan regije Madeire, pod uvjetom da ih je otvorilo društvo registrirano u ZFM-u te da nije bilo potrebno da se ona nalaze u regiji. Budući da su u skladu s portugalskim radnim pravom društva i zaposlenici slobodni ugovorno definirati mjesto na kojem će zaposlenik pružati svoje usluge, radno mjesto u svrhu primjene programa ZFM može se nalaziti bilo gdje, čak i izvan Madeire i Portugala. Portugal je smatrao i da podaci o „zaposlenicima" koji su navedeni u predmetnim poreznim prijavama ni na koji način nisu povezani s njihovim državljanstvom (odnosno državljanstvo nije relevantno u porezne svrhe) ([46]). Osim toga, prema mišljenju Portugala zaposlenici društava korisnika ZFM-a koji na trajnoj osnovi rade izvan Portugala objektivno su plaćeni zaposlenici društva korisnika i svojim radom doprinose ostvarenju prihoda društva korisnika te se stoga njihova radna mjesta moraju ubrajati u „otvorena i zadržana radna mjesta" u svrhe primjene programa ZFM ([47]).

(34) Portugal je u vezi s kontrolama broja radnih mjesta koja su otvorili korisnici ZFM-a, koje su provela portugalska nadležna tijela, naveo da se u slučaju nepodudaranja informacija u različitim prijavama prednost davala obrascima „Modelo 10", „Modelo 30" i „DMR" (od 1. siječnja 2013.), a ne obrascu „Modelo 22" ([48]). Nakon što su službe Komisije zatražile informacije o više odstupanja otkrivenih tijekom praćenja iz 2015., Portugal je naveo da „Modelo 22" omogućuje kvantifikaciju samo radnih mjesta na koja je primjenjiv porez po odbitku i koja su otvorena i zadržana tijekom relevantnog razdoblja. To bi moglo dovesti do odstupanja u odnosu na ostale obrasce „Modelo", posebno ako je dohodak zaposlenika ispod određene granice na koju nije primjenjiv porez po odbitku. Nadalje, Portugal je dostavio informacije o tome da su porezna tijela od relevantnih društava zatražila da isprave broj prijavljenih radnih mjesta u svojim godišnjim poreznim prijavama, a da pritom nikad nisu dovela u pitanje stvarno postojanje radnih mjesta niti zatražila dokaze o njima.

(35) Portugal je naveo i da su se tijekom primjene Režima III godišnje porezne prijave smatrale valjanima čak i ako su korisnici propustili prijaviti broj radnih mjesta koja su otvorili u regiji te da to stoga nije utjecalo na procjenu dospjelog poreza i smanjenja poreza.

([42]) Dopisi Portugala od 6. srpnja 2015. (2015/065783), str. 8., od 31. ožujka 2016., str. 19. i od 11. rujna 2017., str. 17.

([43]) Dopisi Portugala od 29. listopada 2015., str. 11., od 11. rujna 2017., str. 25. i od 21. studenoga 2017., str. 7. Kad se to smatra potrebnim, nacionalna Porezna uprava od društava traži da dostave ugovore o radu svojih zaposlenika. Ako ugovor o radu nije dostupan (u mnogim se slučajevima radni odnos uspostavlja bez pisanog dogovora – ugovori na neodređeno vrijeme i na puno radno vrijeme – na koje se primjenjuje načelo slobode oblika u skladu s portugalskim pravom (članak 219. Građanskog zakonika)), od poreznog obveznika može se tražiti da na drugi način dokaže postojanje radnog odnosa. Vidjeti osobito dopise Portugala od 31. ožujka i 2. svibnja 2017., str. 5. i 9.

([44]) Dopis Portugala od 11. rujna 2017., str. 16.–17.

([45]) Dopis Portugala od 21. studenoga 2017., str. 7.–8.

([46]) Dopis Portugala od 21. studenoga 2017., str. 4.

([47]) Dopis Portugala od 31. ožujka 2016., str. 5.–6.

([48]) Dopisi Portugala od 2. svibnja 2017., str. 9. i od 21. studenoga 2017., str. 2.

(36) Naposljetku, Portugal je tvrdio da se za određenu vrstu holding društava – „Sociedades Gestoras de Participações Sociais" („SGPS") – programom ZFM nije zahtijevalo otvaranje radnih mjesta kako bi ta društva ostvarila pravo na smanjenje poreza na dobit. Portugal je tvrdio da je oslobođenje od zahtjeva za otvaranje radnih mjesta za SGPS-e bilo uključeno u nacrt uredbe sa zakonskom snagom ([49]) koja je priložena prijavi. Portugal smatra da to znači da je odobrenjem programa u sklopu Odluke Komisije iz 2007. to oslobođenje neizravno odobreno zajedno s drugim odredbama tog zakona.

3. RAZLOZI ZA POKRETANJE FORMALNOG ISPITNOG POSTUPKA

(37) Komisija je u Odluci o pokretanju postupka zauzela privremeno stajalište da program ZFM čini državnu potporu u svrhu članka 107. stavka 1. UFEU-a i izrazila ozbiljne sumnje u spojivost programa, kako ga je proveo Portugal, s unutarnjim tržištem.

(38) Komisija je u vezi s postojanjem potpore na privremenoj osnovi zaključila da je program ZFM koji je proveo Portugal u korist društava korisnika ZFM-a činio državnu potporu ([50]). O njoj je odlučila država i ona je pripisiva državi ([51]). Potpora je selektivna jer njome nastaje prednost za društva koja su osnovana u ZFM-u jer se društvima korisnicima ZFM-a omogućuje smanjenje uobičajenog poreza na dobit, koje se ne može opravdati logikom poreznog sustava ([52]). U mjeri u kojoj su društva registrirana u ZFM-u obavljala djelatnosti koje su bile otvorene za tržišno natjecanje Komisija je privremeno zaključila da se programom ZFM narušava ili prijeti da će se narušiti tržišno natjecanje jer se njime može poboljšati konkurentni položaj korisnika programa ZFM u odnosu na druga društva s kojima se oni natječu ([53]).

(39) Komisija je u vezi sa zakonitošću programa ZFM odlučila pokrenuti formalni ispitni postupak o dva pitanja ([54]):

i. zemljopisnom podrijetlu dobiti; i

ii. neprovjerenom otvaranju/zadržavanju radnih mjesta u regiji.

(40) U skladu s odlukama Komisije iz 2007. i 2013. program ZFM odobren je pod uvjetom da se dopušteno smanjenje poreza na dobit primjenjuje na dobit koja je ostvarena djelatnostima koje se stvarno i materijalno obavljaju u regiji. Taj je temeljni uvjet strogo povezan s ciljem regionalne operativne potpore za najudaljenije regije (odnosno nadoknađivanje dodatnih troškova za društva u tim regijama zbog strukturnih poteškoća tih regija) i zbog toga se odobrenje u okviru Odluke Komisije iz 2007. temeljilo na studiji dodatnih troškova za društva u najudaljenijoj regiji Madeiri ([55]).

(41) Komisija je privremeno zaključila da, ako društva nisu obavljala djelatnosti u Madeiri, za njih nisu nastali dodatni troškovi na temelju obavljanja djelatnosti u najudaljenijoj regiji. Stoga se ona ne mogu smatrati valjanim korisnicima odobrenog programa ZFM i nemaju pravo na regionalnu operativnu potporu.

(42) Komisija je navela i da Portugal nije dostavio dokaze o mogućim kontrolama podrijetla prihoda koji su prijavljeni i podložni smanjenju poreza na dohodak, a koje su provela relevantna porezna tijela. Osim toga, kako je vidljivo u slučaju svakog korisnika programa iz uzorka, Portugal nije dostavio informacije o mjestu stvarnog obavljanja djelatnosti, nego samo o adresi registriranog sjedišta korisnikâ u Madeiri. Budući da je Portugal priznao da je smanjenju poreza bio podložan uglavnom dohodak koji je ostvaren djelatnostima izvan Portugala, već je postojala snažna sumnja da nije ispunjen relevantan uvjet spojivosti u odnosu na dobit na koju je primijenjeno smanjenje

([49]) Članak 36. stavak 8. nacrta Uredbe sa zakonskom snagom o izmjeni Uredbe sa zakonskom snagom br. 163/2003 od 24. srpnja 2003., Uredbe sa zakonskom snagom br. 215/1989 od 1. srpnja 1989. i Uredbe sa zakonskom snagom br. 500/80 od 20. listopada 1980. Vidjeti dopis Portugala od 28. lipnja 2006. (1900/80392).

([50]) Točka 54. Odluke o pokretanju postupka.

([51]) Točka 51. Odluke o pokretanju postupka.

([52]) Točka 52. Odluke o pokretanju postupka.

([53]) Točka 53. Odluke o pokretanju postupka.

([54]) Točka 63. Odluke o pokretanju postupka.

([55]) *Towards a Diversification Strategy for Madeira Autonomous Region – Recommendations to overcome the problem of ultra-peripherality, final report* (Prema strategiji diversifikacije za Autonomnu regiju Madeiru – preporuke za rješavanje pitanja ultraperifernosti, završno izvješće), ECORYS-NEI (Nizozemski gospodarski institut), Rotterdam, 2004.

poreza na dobit. Osim toga, i prijavljeni rad zaposlenika izvan Madeire ili čak izvan Unije ili nepostojanje zaposlenika zbog većeg broja dvostrukih prijava, kako je vidljivo iz praćenja iz 2015., doveli su do snažne sumnje da porezne olakšice koje su odobrene korisnicima ZFM-a nisu povezane s dobiti koja je ostvarena u regiji.

(43) U vezi s kriterijem spojivosti u odnosu na otvaranje/zadržavanje radnih mjesta u regiji Madeiri, Komisija je privremeno smatrala da je Portugal program ZFM tijekom cijelog njegova trajanja primjenjivao na način koji je bio suprotan cilju odobrenog programa i kriterijima spojivosti utvrđenima u odlukama Komisije iz 2007. i 2013. Neprovjereno otvaranje/zadržavanje radnih mjesta bilo je vidljivo u rezultatima praćenja iz 2015., koji su ukazivali na sljedeće: i. zaposlenike koji su radili samo dio fiskalne godine zabilježilo se kao zaposlenike na puno radno vrijeme; ii. zaposlenike i članove odbora istodobno se zabilježilo kao prave zaposlenike više društava ZFM-a; i iii. zaposlenike koji su radili izvan Madeire i čak izvan Unije uključilo se u izračun otvorenih radnih mjesta čime je omogućena primjena smanjenja poreza na dohodak predviđenog programom, a Portugal je tijekom istrage iz 2016. potvrdio sve te elemente kao uobičajenu praksu.

(44) Nadalje, Komisija je napomenula da koncept „radnog mjesta” i metoda izračuna otvorenih i zadržanih radnih mjesta u regiji nisu bili u skladu s definicijama, uvjetima i načelima iz Smjernica iz 2007.

(45) Komisija je na privremenoj osnovi zaključila i da se za djelatnosti koje su obavljali zaposlenici izvan regije ne može smatrati da se materijalno i stvarno obavljaju u Madeiri unatoč tome što se dobit koja je njima ostvarena može pripisati društvima koja se nalaze u ZFM-u.

(46) Komisija je zauzela i privremeno stajalište da porezne kontrole koje su provodila portugalska porezna tijela snažno ukazuju na to da Portugal u praksi nije osigurao pravilnu kontrolu usklađenosti s temeljnim kriterijima spojivosti utvrđenima u odlukama Komisije iz 2007. i 2013. Portugal nije dostavio dokaze o tome da je proveo kontrole izvan opsega praćenja službi Komisije; priroda tih kontrola u svakom se slučaju činila u potpunosti povezana s porezom, a ne prethodno navedenim kriterijima; i [30 %–40 %] (*) svih zaposlenika koji su prijavljeni kao zaposlenici korisnika ZFM-a tijekom 2012. i 2013. brojali su se kao zaposlenici više društava korisnika ZFM-a u svrhe utvrđivanja smanjenja poreza korisnika.

(47) Naposljetku, Komisija je izrazila sumnje u nedovoljno zadržavanje otvorenih radnih mjesta na temelju rezultata praćenja iz 2015., iz kojih je bila vidljiva vrlo visoka fluktuacija zaposlenika koje su korisnici programa ZFM zapošljavali svakog mjeseca.

(48) Nadalje, Komisija je istražila bi li se pojedinačne dodjele potpore u okviru programa ZFM mogle smatrati spojivima ako su skupno izuzete na temelju Uredbe Komisije (EU) br. 651/2014 (Uredba o općem skupnom izuzeću, „GBER iz 2014.”) ([56]), koja bi se mogla retroaktivno primjenjivati na pojedinačne potpore koje su odobrene prije nego što su odredbe GBER-a iz 2014. stupile na snagu, pod uvjetom da su ispunjeni relevantni uvjeti ([57]).

(49) Autonomna regija Madeira („ARM”) najudaljenija je regija na temelju članka 349. UFEU-a. U skladu s člankom 15. stavkom 4. GBER-a iz 2014. prihvatljiva je za regionalnu operativnu potporu na temelju odstupanja predviđenog člankom 107. stavkom 3. točkom (a) UFEU-a, pod uvjetom da: i. korisnici stvarno obavljaju djelatnost u najudaljenijoj regiji; i ii. godišnji iznos potpore ne premašuje najveći postotak ostvarene godišnje bruto dodane vrijednosti ili nastalih godišnjih troškova radne snage ili ostvarenog godišnjeg prometa korisnika u regiji.

(*) Povjerljive informacije.

([56]) Uredba Komisije (EU) br. 651/2014 od 17. lipnja 2014. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem u primjeni članaka 107. i 108. Ugovora (SL L 187, 26.6.2014., str. 1.).

([57]) Članak 58. GBER-a iz 2014.

(50) Program ZFM sastoji se od poreznih olakšica koje su opisane u uvodnoj izjavi 12. ove Odluke, kojima se smanjuju troškovi koje bi društva morala snositi u sklopu svojih poslovnih djelatnosti. Stoga čini operativnu potporu u korist društava koja mogu ostvariti koristi od nje u okviru ZFM-a. Međutim, Komisija je na temelju informacija koje je Portugal dostavio tijekom praćenja zauzela privremeno stajalište da korisnici programa koji je proveo Portugal nisu nužno obavljali djelatnost u Madeiri. Nadalje, Komisija je na privremenoj osnovi zaključila da iznosi potpore nisu nužno bili povezani s bruto dodanom vrijednošću, troškovima radne snage ni prometom ostvarenim u Madeiri ([58]).

(51) Prema tome Komisija je izrazila privremeno stajalište da program ZFM, kako ga je proveo Portugal, nije usklađen s odlukama Komisije iz 2007. i 2013. te da ni u kojem slučaju nije usklađen sa Smjernicama iz 2007. jer su se dva pitanja navedena u uvodnoj izjavi 39. ove Odluke odnosila na temeljne uvjete za odobrenje regionalne operativne potpore u okviru Smjernica iz 2007. Komisija je izrazila sumnje i o tome mogu li se pojedinačne potpore koje su odobrene u sklopu programa smatrati spojivima na temelju GBER-a iz 2014. o operativnoj potpori u najudaljenijim regijama ([59]). Konačno, Komisija je izjavila da nije uvjerena da se program ZFM, kako ga je proveo Portugal, može smatrati spojivim izravno na temelju članka 107. stavka 3. točke (a) UFEU-a jer se čini da su ga portugalska nadležna tijela primijenila na način kojim se nisu nadoknađivale strukturne poteškoće s kojima bi se mogla suočiti društva pri obavljanju svojih djelatnosti u Madeiri ([60]).

4. INFORMACIJE DOSTAVLJENE NAKON ODLUKE O POKRETANJU POSTUPKA I PRIMJEDBE PORTUGALA

4.1. Dodatne informacije koje je Portugal dostavio tijekom detaljne istrage

(52) Komisija je u Odluci o pokretanju postupka od Portugala zatražila da dostavi detaljne informacije o provedbi programa ZFM tijekom cijelog njegova trajanja (od 2007. do 2014.) ([61]). Konkretnije, od Portugala se tražilo da dostavi:

— popis svih društava registriranih u ZFM-u u razdoblju od 2007. do 2014. zajedno s iznosima potpore koje su primila svake godine,

— popis svih zaposlenika društava registriranih u ZFM-u (od 2007. do 2014.),

— popis 25 najznačajnijih primatelja potpore u sklopu Režima III od 2007. do 2011. i 2014. (zajedno s iznosima potpore koje su primili svake godine i brojem zaposlenika koji su uzeti u obzir za odobrenje smanjenja poreza te relevantnim dokumentiranim dokazima),

— dokaz o podrijetlu dohotka svih korisnika ZFM-a iz uzorka koji je odabran za praćenje tijekom 2012. i 2013., kao i 25 najznačajnijih primatelja potpore od 2007. do 2011. i 2014. (uz relevantne dokumentirane dokaze),

— dokaz o stvarnom mjestu obavljanja djelatnosti za sve korisnike ZFM-a iz uzorka u razdoblju od 2007. do 2014. (uz relevantne dokumentirane dokaze),

— izračun broja zaposlenika svih korisnika ZFM-a iz uzorka (od 2007. do 2014.) u ekvivalentima punog radnog vremena na temelju definicije utvrđene u članku 58. i bilješci 52. Smjernica iz 2007. (uz relevantne dokumentirane dokaze),

([58]) Točka 60. Odluke o pokretanju postupka.
([59]) Točka 61. Odluke o pokretanju postupka.
([60]) Točka 62. Odluke o pokretanju postupka.
([61]) Točka 64. podtočke od 1. do 7. Odluke o pokretanju postupka. Prema tome, opširnije nego dvije godine koje su bile podložne praćenju iz 2015. (odnosno 2012. i 2013.). Osim toga, treba napomenuti da je većina informacija koje su se tražile u točki 64. Odluke o pokretanju postupka već bila uključena u opetovane i neuspješne zahtjeve za informacije koje su upućene Portugalu tijekom istrage iz 2016.; ponajprije: i. dokaz o podrijetlu dohotka koji se uzimao u obzir pri izračunu porezne osnovice svih korisnika ZFM-a iz uzorka; ii. dokaz o mjestu stvarnog obavljanja djelatnosti za sve korisnike ZFM-a iz uzorka; iii. izračun broja zaposlenika (uključujući radna mjesta u upravi) za sve korisnike ZFM-a iz uzorka u ekvivalentima punog radnog vremena; i iv. dokaz o kontroli djelatnosti korisnika ZFM-a iz uzorka u razdoblju od 2012. do 2013., vidjeti dopise Komisije od 29. veljače 2016. (D/020793), 29. ožujka 2017. (D/030362), 11. kolovoza 2017. (D/069475) i 2. listopada 2017. (D/099275).

— argumente koji nisu prethodno dostavljeni u vezi s uvjetima spojivosti programa ZFM koji je proveo Portugal na temelju GBER-a iz 2014. ili članka 107. stavka 3. točke (a) UFEU-a.

(53) Komisija je dodatno obavijestila Portugal da će, ako ne dostavi te informacije, morati donijeti odluku na temelju informacija koje su joj na raspolaganju ([62]).

(54) Dopisima od 11. i 26. rujna 2018. ([63]) te 24. travnja 2019. Portugal je dostavio dodatne informacije o provedbi programa ZFM i primjedbe na Odluku o pokretanju postupka.

(55) Portugal je 11. rujna 2018. dostavio podatke o svim društvima registriranima u ZFM-u tijekom cijelog trajanja programa (od 2007. do 2014.). Naveo je i iznose potpore koje je svaki korisnik primio svake godine do 2014. Portugal je osim toga dostavio i popis 25 najznačajnijih korisnika potpore od 2007. do 2011. i 2014. ([64]) uz iznose potpore koje su primili. Osim toga, Portugal je dopisom od 26. rujna 2018. dostavio popis zaposlenika svih društava registriranih u ZFM-u od 2007. do 2014. ([65]) Međutim, te informacije ne omogućuju potpunu provjeru pitanja koja su proizašla iz praćenja: i. pitanje u vezi s članovima odbora i radnicima koji istodobno izvršavaju te funkcije u više društava ZFM-a; ii. pitanje u vezi s pojavom dvostrukog računanja radnih mjesta; i iii. pitanje u vezi s radnim mjestima u nepunom radnom vremenu koja su uzeta u obzir za otvaranje/zadržavanje radnih mjesta i odobrenje potpunih poreznih olakšica društvima ZFM-a.

(56) Portugal nije dostavio informacije o broju zaposlenika koji su uzeti u obzir za odobrenje smanjenja poreza 2008., 2009. i 2010. ([66]), a za 2011. i 2014. dostavio je nepotpune informacije ([67]). Osim toga, dostavljene informacije o broju zaposlenika za svaku godinu predstavljene su nejasno: i. različiti izvori; i ii. različita razdoblja prijave bez jasne povezanosti broja otvorenih/zadržanih radnih mjesta i iznosa potpore koji je primljen u svakom razdoblju.

(57) Nadalje, Portugal nije dostavio sljedeće informacije, podatke i popratne dokumentirane dokaze ([68]) potrebne za procjenu spojivosti potpore:

— dokaz o dokumentaciji koja je upotrijebljena za provjeru broja zaposlenika; Portugal je za godine do 2010. naveo da društva nisu bila obvezna prijaviti broj zaposlenika u poreznim prijavama,

— dokaz o podrijetlu dohotka korisnika iz uzorka odabranog tijekom prethodnog postupka ([69]) i 25 najznačajnijih korisnika programa ZFM od 2007. do 2009. ([70]),

— dokaz o stvarnom mjestu obavljanja djelatnosti zaposlenika korisnika programa ZFM,

— izračun broja zaposlenika korisnika programa ZFM iz uzorka odabranog tijekom praćenja za 2012. i 2013., kao i za 25 najznačajnijih korisnika potpore od 2007. do 2011. i 2014. u obliku EPRV-a na temelju definicije iz točke 58. i bilješke 52. Smjernica iz 2007.

([62]) Točka 64. druga podtočka Odluke o pokretanju postupka.
([63]) Dopisi od 11. rujna 2018. (2018/144207) i 26. rujna 2018. (2018/153989).
([64]) Informacije za 2012. i 2013. dostavljene su u okviru praćenja iz 2015.
([65]) Informacije na temelju podataka koje su 6. kolovoza 2018. dostavile Uprava za socijalnu zaštitu i Porezna uprava.
([66]) U obrascu „Modelo 22” u razdoblju od 2007. do 2010. te se informacije nisu tražile od poreznih obveznika.
([67]) Za 2011. dostupne su informacije o 25 od 62 primatelja potpore. Za 2014. su dostupne informacije o 25 od 526 primatelja potpore.
([68]) Informacije zatražene u točki 64. podtočkama od 3. do 6. Odluke o pokretanju postupka.
([69]) U vezi s točkom 64. podtočkom 3. Odluke o pokretanju postupka Portugal je obrazložio da su nacionalna porezna tijela zatražila te informacije od korisnika ZFM-a. Međutim, te „informacije još nisu dostupne”. Vidjeti dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 127., str. 30.
([70]) Portugal nije dostavio 25 najznačajnijih korisnika potpore ZFM-a od 2007. do 2009. jer je broj primatelja potpore svake godine bio manji od 25: 2007: nije bilo primatelja, 2008. bilo ih je devet, a 2009. dvadeset.

(58) Službe Komisije na sastanku 10. travnja 2019., na koji se upućuje u uvodnoj izjavi 8. ove Odluke, podsjetile su Portugal na postupovne korake formalnog ispitnog postupka u tijeku i na obvezu međusobne suradnje od rujna 2017., koja dosad nije urodila značajnim rezultatima. Nadalje, pozvale su Portugal da dostavi informacije koje nedostaju u skladu s točkom 64. Odluke o pokretanju postupka, a koje bi službama Komisije omogućile pristup cjelokupnim činjenicama/informacijama o programu ZFM.

(59) Portugal je dopisom od 24. travnja 2019. ([71]), kao odgovor na privremeno stajalište Komisije o neprimjerenosti poreznih kontrola ([72]), dostavio podatke o poreznim kontrolama korisnika ZFM-a ([73]) koje su od 2015. do 2018. provedene u obliku poreznih inspekcija. U predmetnom je razdoblju pokrenuto [300–600] poreznih inspekcija, a dovršeno ih je [300–600]. Prijavljeni ispravci poreza iznosili su oko [100–250] milijuna EUR. Portugal je prijavio i odstupanja povezana s povratima poreza [100–300] korisnika ZFM-a. Međutim, u vezi sa zatvorenim poreznim inspekcijama za program ZFM (Režim III) dostavljene informacije nisu omogućile povezivanje poreznih kontrola i prijavljenih ispravaka te dva pitanja zbog kojih je pokrenut formalni ispitni postupak.

(60) Osim toga, Portugal je priznao da bi trebalo dodatno pojasniti kriterije za otvaranje/zadržavanje radnih mjesta radi uklanjanja svih sumnji povezanih s njihovim tumačenjem sprečavanjem zlouporabe predmetne potpore i uvođenjem dodatnih jamstava za to da će brojanje radnih mjesta doprinijeti društvenom i gospodarskom razvoju Madeire ([74]). Portugal je u vezi s time dostavio nacrt zakona („projeto de despacho da Vice-Presidência do Governo Regional da Madeira") kojim se pojašnjava koncept „otvaranja radnih mjesta" u skladu s definicijama iz Smjernica iz 2007. ([75])

(61) U tom je kontekstu Portugal priznao da su potrebne zakonodavne promjene u programu ZFM kako bi se izbjegla potencijalna zlouporaba. Nadalje, Portugal je podnio skup zakonodavnih, regulatornih i inspekcijskih mjera za program ZFM za koje je zatražio odobrenje Komisije u obliku preporuke u kojoj se predmetnoj državi članici predlažu odgovarajuće mjere u skladu s člankom 22. točkama (a) i (b) Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 ([76]). Portugal je kao alternativu predvidio da bi se te pravne izmjene trebale odobriti odlukom Komisije („uvjetna odluka"), kako je predviđeno člankom 9. stavkom 4. Uredbe (EU) 2015/1589 ([77]).

(62) U vezi s tim i radi dodatnog pojašnjenja koncepta „otvaranja radnih mjesta" iz uvodne izjave 60. ove Odluke Portugal je predložio izmjene pravne osnove programa ZFM ([78]): i. isključivanje SGSP-a ([79]); ii. rezerviranje prihoda od poreza na dobit ZFM-a za ciljeve zdravstvenih i obrazovnih politika; iii. dodavanje posebne klauzule o suzbijanju zlouporabe u program ZFM u skladu s Direktivom Vijeća (EU) 2016/1164 ([80]) o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta u vezi s hibridnim neusklađenostima s trećim zemljama; i iv. definiranje kriterija za utvrđivanje značajnih poreznih obveznika u ZFM-u čija porezna situacija zahtijeva da ih Ured slobodne zone („Gabinete da Zona Franca") ([81]) trajno prati kao dopunu inspekcijskim aktivnostima koje se provode na godišnjoj osnovi.

([71]) Dopis Portugala od 24. travnja 2019. (2019/055874).

([72]) Točke 36., 44. i 45. Odluke o pokretanju postupka.

([73]) Izvješćivanje obuhvaća i Režim IV, sljednik programa ZFM (od 2015. do 2020.) koji Portugal od 1. siječnja 2015. provodi u okviru GBER-a iz 2014.

([74]) Dopis Portugala od 24. travnja 2019., str. 4.

([75]) Cilj je nacrta zakona osigurati: i. da se rad na nepuno radno vrijeme broji samo proporcionalno broju odrađenih sati („ekvivalent punog radnog vremena"); ii. da se osigura povezanost između radnika i regije Madeire; i iii. da u definiciju nije uključeno otvaranje i zadržavanje radnih mjesta u obliku privremenog rada. Za razliku od prve inačice nacrta zakona, koja je dostavljena 6. travnja 2018., trenutačna je inačica primjenjiva i na Režim III („nacrt zakona iz 2018." bio je primjenjiv samo na Režim IV).

([76]) Uredba Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL L 248, 24.9.2015., str. 9.).

([77]) Dopis Portugala od 24. travnja 2019., str. 3.

([78]) Članak 36. EBF-a obuhvaća pitanja koja pripadaju području pridržane zakonodavne nadležnosti nacionalnog parlamenta (odnosno porezi i porezne pogodnosti). Vidjeti članak 165. stavak 1. točku i. portugalskog Ustava. Portugal je priznao da su za predložene izmjene radi uvođenja „novog programa" za ZFM potrebni dodatni pravni akti koje mora odobriti nacionalni parlament i da se ne mogu provesti isključivo administrativnim mjerama. Vidjeti dopis Portugala od 24. travnja 2019., str. 4.

([79]) Uvodna izjava 36. ove Odluke.

([80]) Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL L 193, 19.7.2016., str. 1.).

([81]) Regulatorna uredba br. 14/2015/M od 19. kolovoza 2015. U skladu s člankom 8. stavkom 1. zadaća je ureda praćenje i koordinacija djelatnosti koje se obavljaju u ZFM-u.

4.2. **Primjedbe Portugala**

(63) U uvodnim izjavama u nastavku navodi se sažetak primjedbi koje je Portugal dostavio dopisom od 26. rujna 2018.

(64) Portugal tvrdi da bi negativna odluka o programu ZFM imala dramatične i nepopravljive posljedice za gospodarsku održivost Madeire ([82]). Stoga bi Komisija trebala uzeti u obzir status Madeire kao najudaljenije regije na temelju članka 349. UFEU-a.

(65) Portugal nadalje tvrdi da bi Komisija u procjeni trebala uzeti u obzir gospodarski utjecaj programa ZFM na razvoj regije ([83]), posebice uzimajući u obzir njegov gospodarski učinak na nacionalnu, europsku i međunarodnu trgovinu ([84]).

(66) Naposljetku, Portugal smatra da bi detaljna istraga koja je u tijeku dovela do diskriminacije Madeire u odnosu na druge nadležnosti koje primjenjuju povlaštene stope poreza na dohodak i ne primjenjuju pravila o državnim potporama ([85]).

Postojanje potpore

(67) Portugal smatra da program ZFM ne uključuje državna sredstva (odnosno povećanje rashoda ili čak smanjenje prihoda državnog proračuna). Program ne odgovara „stvarnom poreznom rashodu", nego samo virtualnom poreznom rashodu ili računovodstvenoj fikciji („teoretski gubitci poreznih prihoda") ([86]). Portugal dodatno objašnjava da su društva osnovana samo u ZFM-u i da ulažu u ZFM-u zbog postojanja porezne olakšice. Bez porezne olakšice ta društva ne bi bila osnovana u ZFM-u i ne bi plaćala uobičajene poreze koji su primjenjivi u kontinentalnom Portugalu ili u Madeiri ([87]).

(68) Portugal tvrdi da program ZFM čini dio opće ekonomije portugalskog poreznog sustava ([88]). Osim toga, Portugal smatra da bi se u skladu s praksom Komisije ([89]) niska porezna stopa koja se primjenjuje u cijeloj državi članici ili autonomnoj regiji trebala smatrati općom mjerom i da stoga njome ne nastaje prednost za društva koja su osnovana u ZFM-u ([90]).

([82]) ZFM je 2016. omogućio naplatu gotovo [100–200] milijuna EUR poreza na dobit (gotovo [15–25] % ukupnog naplaćenog poreza u regiji te godine). To bi podrazumijevalo premještanje više od [1 000–2 000] društava registriranih u ZFM-u u druge regije ili države i veliko povećanje nezaposlenosti u regiji (2014. je u ZFM-u bilo [4 000–6 000] izravnih, neizravnih i induciranih radnih mjesta, koja su predstavljala [1–10] % ukupne zaposlenosti u Madeiri). Vidjeti dopise Portugala od 2. svibnja 2017., str. 6. i od 26. rujna 2018. (Prilog I.), str. 62.

([83]) U skladu s informacijama koje je dostavila Regionalna uprava za statistiku Madeire („Direção Regional de Estatística da Madeira") djelatnost ZFM-a u razdoblju od 2012. do 2015. u prosjeku je činila [1–10] % bruto dodane vrijednosti (BDV) i [0,5–10] % zaposlenosti ARM-a. Djelatnosti povezane s trgovinom, prometom i skladištenjem te s uslugama smještaja i ugostiteljskim uslugama najviše su doprinijele ukupnom BDV-u društava osnovanih u ZFM-u (oko [70–80] %). Proizvodne djelatnosti povezane s industrijom najviše su doprinijele ukupnom broju radnih mjesta u regiji ([30–40] %). ZFM je 2014. činio [1–10] % dodane vrijednosti koja se ostvaruje u regiji, odnosno oko [200–400] milijuna EUR, *Tax and economic analysis report - Madeira Free Trade Zone* (Izvješće o porezu i ekonomskoj analizi – Zona slobodne trgovine Madeire), Ernst & Young, rujan 2018., str. 60.–62. (Prilog I. dopisu Portugala od 26. rujna 2018.).

([84]) Društva ZFM-a su 2014. osigurala 79 % izvoza ([50–200] milijuna EUR). Izvoz u Europsku zajednicu povećao se s [20 000–30 000] EUR u 2014. na [30 000–40 000] EUR u 2016. Prehrambeni i poljoprivredni sektor predstavljali su većinu izvoza, a nakon njih slijedili su sektor strojeva i tekstilni sektor, koji su imali neosporne pozitivne učinke na razvoj europskog gospodarstva. Vidjeti *Tax and economic analysis report* (Izvješće o porezu i ekonomskoj analizi), Ernst & Young, 24. rujna 2018., str. 68.

([85]) Malta, Luksemburg, Nizozemska i Cipar. Vidjeti dopis Portugala od 26. rujna 2018., str. 14.–16.

([86]) U općim državnim proračunima od 1999. do 2004. navedeno je: „To izuzeće […] predstavlja porez koji se ne ubire na dohodak koji ne bi postojao da ne postoji ta olakšica" (Opći državni proračun iz 2002.) ili „ukidanje aktualnog programa […] svakako ne bi dovelo do ubiranja tih poreznih prihoda" (Opći državni proračun iz 2004.).

([87]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 50., str. 18.

([88]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 29., str. 13. i dopis Portugala od 11. rujna 2017., str. 30.

([89]) Odluka Komisije (EU) 2019/1252 od 19. rujna 2018. o poreznim mišljenjima iz predmeta SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) koja je Luksemburg donio u korist društva McDonald's Europe (SL L 195, 23.7.2019., str. 20.).

([90]) *Tax and economic analysis report* (Izvješće o porezu i ekonomskoj analizi), Ernst & Young, 24. rujna 2018., str. 67.

(69) Portugal smatra i da program ZFM nije selektivan jer se mjerom ne „stavlja[ju] određeni […] poduzetni[ci] ili proizvodnj[a] određene robe u povoljniji položaj" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Portugal tvrdi da je vjerojatno da su, u skladu s člankom 36. stavkom 6. Statuta o poreznim poticajima (*Estatuto dos Benefícios Fiscais*, „EBF"), sva društva koja se bave komercijalnim, industrijskim, pomorskim ili drugim uslužnim djelatnostima (ako nisu izričito izuzete iz programa kao što su to osiguravajuće i financijske djelatnosti) osnovana u ZFM-u. Stoga porezne olakšice odobrene korisnicima ZFM-a nisu u skladu s uvjetom selektivnosti, koji je od presudne važnosti za postojanje državne potpore. Naposljetku, ne može se zaključiti ni da postoji *de facto* selektivnost jer relevantne porezne olakšice nisu ograničene na određene kategorije ili sektore sa zajedničkim obilježjima.

(70) Portugal zaključuje da se program ZFM mora smatrati općom mjerom, a ne mjerom državne potpore ([91]). Predmetna mjera ne uključuje selektivnu prednost za društva registrirana u ZFM-u i može se opravdati logikom poreznog sustava. Naposljetku, Portugal smatra da Komisija snosi teret dokazivanja toga da program ZFM uključuje potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

(71) Nadalje, Portugal tvrdi da program ZFM mora ispunjavati uvjete za „postojeću potporu" kako bi se smatrao „potporom". Program ZFM pokrenut je prije pristupanja Portugala EEZ-u ([92]) i nije znatno izmijenjen izvan pregovaračkog okvira o postojećoj potpori. Stoga program ZFM ne bi trebao biti podložan prethodnom odobrenju Komisije u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a. Prema tome, Komisija bi umjesto toga trebala pokrenuti postupak odgovarajućih mjera ([93]), koji bi mogao uključivati promjenu sadržaja programa potpore, uvođenje zahtjeva ili njegova pojašnjenja. Portugal kao alternativu predlaže da Komisija donese pozitivnu odluku podložnu uvjetima („uvjetna odluka") ([94]).

Podrijetlo dobiti na koju se primjenjivalo smanjenje poreza

(72) Portugal priznaje da je odlukama Komisije iz 2007. i 2013. predviđeno da se potpora u obliku smanjenja poreza na dobit primjenjuje na „dobit ostvarenu djelatnostima koje se stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri" ([95]). Međutim, Portugal se protivi zaključku Komisije da, ako društva ne obavljaju svoje djelatnosti u Madeiri, za njih ne nastaju dodatni troškovi na temelju obavljanja djelatnosti u najudaljenijoj regiji i da stoga nemaju pravo na regionalnu operativnu potporu ([96]).

(73) Portugal podsjeća na to da su kvantificirani dodatni troškovi koji nastaju za društva u najudaljenijoj regiji Madeiri ([97]) prilagođeni gospodarskoj dimenziji ZFM-a, što je priznato u Odluci Komisije iz 2007. ([98]) Nadalje, trenutačna provedba programa ZFM u potpunosti je u skladu s odlukama Komisije iz 2007. i 2013., u kojima je zaključeno da „mjera omogućuje nadoknađivanje dodatnih troškova društava koja se nalaze u predmetnoj najudaljenijoj regiji" ([99]). Portugal tvrdi i da su porezne olakšice ZFM-a znatno manje od „dodatnih troškova" i da je uvjet da se djelatnosti „stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri" odražen u obvezi licenciranja ZFM-a i usklađenosti s drugim pravnim zahtjevima, što znači da su društva registrirana u programu ZFM (Režim III) legitimni korisnici programa i da imaju pravo na regionalnu operativnu potporu ([100]).

([91]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 28., str. 13. i *Tax and economic analysis report* (Izvješće o porezu i ekonomskoj analizi), Ernst & Young, rujan 2018., str. 66.–68.
([92]) Točka 10. Odluke Komisije iz 2007.
([93]) Članak 22. točke (a) i (b) Uredbe (EU) 2015/1589. Vidjeti uvodnu izjavu 61. ove Odluke.
([94]) Članak 9. stavak 4. i članak 20. Uredbe (EU) 2015/1589. Vidjeti dopis Portugala od 24. travnja 2019., str. 3. Vidjeti i uvodnu izjavu 61. ove Odluke.
([95]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 88., str. 20.
([96]) Točka 30. Odluke o pokretanju postupka.
([97]) Prethodna bilješka 55. Minimalni dodatni troškovi koji proizlaze iz udaljenosti Madeire iznose 26 % bruto dodane vrijednosti (BDV) privatnog sektora ili 16,7 % bruto domaćeg proizvoda (BDP) Madeire, što je 1998. ukupno iznosilo oko 400 milijuna EUR. Vidjeti točke 46. i 48. Odluke Komisije iz 2007.
([98]) Točka 51. Odluke Komisije iz 2007.
([99]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 124.
([100]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 125.

(74) Portugal ponavlja da bi „obavljanje djelatnosti u Madeiri" trebalo podrazumijevati da se djelatnost obavlja u Madeiri ako se tamo obavlja uz registrirano sjedište, upravu i centar za odlučivanje bez zahtjeva za potpunim trajnim ljudskim kapitalom. Portugal smatra da se zahtijevanjem da se djelatnosti koje su po definiciji međunarodne obavljaju u Madeiri niječe veza tih međunarodnih djelatnosti s regijom, što je priznato u odlukama Komisije iz 2007. i 2013. ([101])

(75) Nadalje, Portugal ponavlja stajalište da zahtijevanje toga da se djelatnosti stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri ne znači i ne može značiti da te djelatnosti moraju biti zemljopisno ograničene na područje Madeire i prihode koji su ostvareni isključivo na tom zemljopisnom području. Stoga „usko tumačenje" Komisije nije dosljedno s ustaljenom sudskom praksom Unije u vezi s „glavnim središtem interesa" ([102]), praksom odlučivanja Komisije i sudskom praksom Unije u vezi s „učinkom prelijevanja" ([103]) te temeljnom slobodom poslovnog nastana Unije i slobodnog kretanja robe, ljudi, usluga i kapitala.

(76) Nadalje, Portugal zaključuje da se pripisivost utvrđuje na temelju mjesta registriranog sjedišta društva ili lokacije njegove stvarne uprave. To je u potpunosti u skladu s Odlukom Komisije iz 2007., kojom je predviđeno da se „program jednako primjenjuje na rezidente i nerezidente Portugala" ([104]). Odlukom Komisije iz 2013. priznaje se i da su djelatnosti društava licenciranih u ZFM-u suštinski međunarodnog karaktera jer su „djelatnosti koje ta društva obavljaju otvorene za međunarodno tržišno natjecanje" ([105]). Stoga je tumačenje točke 14. Odluke Komisije iz 2007. prema kojem bi se relevantne djelatnosti trebale u potpunosti provoditi unutar strogih zemljopisnih granica Madeire proturječno samom programu ZFM i Smjernicama iz 2007. kao glavnom instrumentu za privlačenje ulaganja iz i izvan unutarnjeg tržišta. Proturječno je i cilju članka 349. UFEU-a, kojim se dopušta donošenje posebnih (poreznih) mjera za privlačenje ulaganja, a time i poticanje modernizacije i diversifikacije gospodarstva.

(77) Nadalje, Portugal ispunjava svoje obveze u sklopu OECD-ova Akcijskog plana o smanjenju porezne osnovice i premještanju dobiti ([106]) („Akcijski plan o BEPS-u") koji je potpisao 2016. Akcijski plan o BEPS-u uključuje koncept „znatne djelatnosti", koji ograničava primjenu povlaštenih režima na prihode koji imaju uzročno-posljedičnu vezu s troškovima koje društvo snosi za razvoj odnosne imovine.

(78) Portugal smatra da bi Komisija pri ispitivanju zakonitosti programa ZFM trebala razmotriti kriterij „znatne djelatnosti" kako je definiran u pravilima OECD-a, a posebice „Opća vodeća načela za evaluaciju mjera u okviru Akcijskog plana o BEPS-u" ([107]). Portugal smatra da bi Komisija u procjenu trebala uključiti postojeće pravne instrumente Unije za borbu protiv porezne utaje i prijevare, posebice pravila o zlouporabi autentičnih aranžmana utvrđena u Direktivi (EU) 2016/1164. Isto tako, trebalo bi uključiti i pravila o obveznoj automatskoj razmjeni informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje uvedena Direktivom Vijeća 2011/16/EU ([108]).

([101]) Točke 11., 25., 72. i 73. Odluke Komisije iz 2007. te točke 24., 26. i 28. Odluke Komisije iz 2013.

([102]) Presuda Suda od 2. svibnja 2006., *Eurofood IFSC*, C-341/04, ECLI:EU:C:2006:281, točke 34.–36. i presuda Suda od 22. prosinca 2010., *Weald Leasing*, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, točka 44.

([103]) Djelatnosti izvan određene regije mogu imati znatne koristi za tu regiju. Portugal smatra da je Komisija to načelo priznala u odluci iz 2007. povezanoj s francuskim prekomorskim departmanima – Odluka Komisije C (2007) 5115 final od 27. listopada 2007. o predmetu SA N522/2006 *Francuska – Loi de programme pour l'outre-mer –Aide fiscale*, odjeljci 2.8.3. i 2.8.8., str. 24. i 25. Vidjeti i presudu Suda od 19. prosinca 2012., *GAMP*, C-579/11, ECLI:EU:C:2012:833, točke od 30. do 39.

([104]) Točka 22., bilješka 9. Odluke Komisije iz 2007.

([105]) Točka 22. Odluke Komisije iz 2013.

([106]) Mjera 5. „Učinkovitije suzbijanje štetnih poreznih praksi, uzimajući u obzir transparentnost i materiju" i mjera 6. „Sprečavanje zlouporabe poreznih ugovora" (http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm).

([107]) Mjera 5. Izvješća i smjernica o BEPS-u s Foruma o štetnoj poreznoj konkurenciji OECD-a u vezi sa zahtjevom znatne djelatnosti u kontekstu režima koji nisu režimi prava intelektualnog vlasništva (https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/).

([108]) Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL L 64, 11.3.2011., str. 1.).

(79) Portugal objašnjava da se pravila o izbjegavanju poreza koja su uvedena Direktivom (EU) 2016/1164 nastoje primjenjivati na neautentične aranžmane (odnosno situacije u kojima se društva osnovana na područjima s niskim porezom koja na tim područjima ne obavljaju nikakvu vrstu gospodarske djelatnosti oporezuju po nižoj ili čak nultoj poreznoj stopi). U skladu s tom direktivom treba istaknuti da bi se Komisija u svrhu procjene zakonitosti društava osnovanih u ZFM-u trebala oslanjati na opće klauzule o suzbijanju zlouporabe u fazi procjenjivanja dodjele državne potpore. Portugal smatra da je neprihvatljivo zaključiti da porezna pogodnost odobrena društvima licenciranima u ZFM-u, koja predstavlja „poreznu olakšicu", nužno znači da ta društva imaju neautentične aranžmane ([109]).

(80) Naposljetku, Portugal opisuje uspostavljeni sustav porezne kontrole društava registriranih u ZFM-u ([110]). Osim toga, Portugal opisuje provjeru zahtjeva za zasebnu računovodstvenu dokumentaciju prihoda u ZFM-u ([111]) i na temelju toga protivi se stajalištu Komisije iz Odluke o pokretanju postupka da bi mogle postojati sumnje u djelotvornost kontrola koje provode porezna tijela ([112]).

Otvaranje/zadržavanje radnih mjesta u regiji

(81) Portugal objašnjava da je uvođenje ograničenja povezanih s minimalnim brojem radnih mjesta neodvojivo od slične logike mjere za suzbijanje zlouporabe: cilj je bio da se društva koja nemaju znatnu gospodarsku djelatnost spriječi u neopravdanom iskorištavanju Madeire. Međutim, time se ne nameće niti legitimira tumačenje zahtjeva za radna mjesta izvan konteksta primjenjivog prava Unije i nacionalnog prava.

(82) U vezi sa zakonodavstvom Unije o usklađivanju ([113]) Portugal tvrdi da se pravom Unije ne utvrđuje jedinstveni koncept „ugovora o radu", „radnog odnosa", „radnika" ([114]), a time ni „radnog mjesta". Relevantni koncept „radnog mjesta" utvrđen je u portugalskom radnom pravu ([115]), koje nije proturječno primjenjivom pravu Unije.

(83) Portugal je uvijek smatrao da se zahtjev za to da subjekti licencirani za poslovanje u ZFM-u otvore ili zadrže radna mjesta ispunjava samo pod uvjetom da postoji ugovor o radu s društvom osnovanim u ZFM-u ([116]). Ne mogu se zanemariti oblici zapošljavanja koji su dio propisa Unije i nacionalnih propisa, posebno privremeno zapošljavanje i (temeljna) sloboda kretanja radnika.

(84) Nadalje, Portugal tvrdi da je prihvaćanje i zaštita različitih vrsta radnog odnosa (neovisno o tome je li privremen ili trajan) i mobilnosti radnika u državama članicama na temelju tog fenomena (mobilnost), među ostalim jer je on pozitivan element za razvoj gospodarstva država članica, u duhu zakonodavstva Unije ([117]) i sudske prakse Unije ([118]). Slično tomu, Unija općenito priznaje slobodu društava da pružaju svoje usluge iz drugih država članica i privremeno upućuju svoje zaposlenike u te države članice, što odražava mobilnu prirodu trenutačnih radnih

([109]) *Tax and economic analysis report* (Izvješće o porezu i ekonomskoj analizi), Ernst & Young, 24. rujna 2018., str. 66.
([110]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točke od 282. do 318.
([111]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točke od 296. do 298.
([112]) Točka 34. Odluke o pokretanju postupka.
([113]) Direktiva Vijeća 98/59/EZ od 20. srpnja 1998. o usklađivanju zakonodavstava država članica u odnosu na kolektivno otkazivanje (SL L 225, 12.8.1998., str. 16.), Direktiva Vijeća 2001/23/EZ od 12. ožujka 2001. o usklađivanju zakonodavstava država članica u odnosu na zaštitu prava zaposlenika kod prijenosa poduzeća, pogona ili dijelova poduzeća ili pogona (SL L 82 22.3.2001., str. 16.) ili Direktiva 96/71/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 16. prosinca 1996. o upućivanju radnika u okviru pružanja usluga (SL L 18, 21.1.1997., str. 1.).
([114]) Mišljenje nezavisnog odvjetnika Poiaresa Madura od 27. siječnja 2005., *Celtec*, C-478/03, ECLI:EU:C:2005:66.
([115]) Zakon br. 7/2009 od 12. veljače 2009., kako je izmijenjen Zakonom br. 14/2018 od 19. ožujka 2018.
([116]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 222.
([117]) Direktiva 2008/104/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 19. studenoga 2008. o radu preko poduzeća za privremeno zapošljavanje (SL L 327, 5.12.2008., str. 9.); Uredba (EU) br. 492/2011 Europskog parlamenta i Vijeća od 5. travnja 2011. o slobodi kretanja radnika u Uniji (SL L 141, 27.5.2011., str. 1.) i Direktiva 2014/54/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o mjerama za lakše ostvarivanje prava zajamčenih radnicima u kontekstu slobode kretanja radnika (SL L 128, 30.4.2014., str. 8.).
([118]) Mišljenje nezavisnog odvjetnika Ruiz-Jaraboa Colomera od 10. srpnja 2003., *Collins*, C-138/02, ECLI:EU:C:2003:409.

odnosa, a da to ne podrazumijeva nedovoljnu provjeru znatne gospodarske djelatnosti društava. Stoga Portugal ne prihvaća da zakonitost programa ZFM izravno ovisi o otvaranju određenog broja radnih mjesta, kao ni na temelju retrogradnog koncepta „radnog mjesta" koji se temelji isključivo na pojmu prostora (fizičkog mjesta) na kojem zaposlenici obavljaju svoje zadaće i na trajnoj osnovi ([119]).

(85) Portugal upućuje na pregovore s Komisijom u kontekstu odluka Komisije iz 2002. o odobrenju Režima II ([120]), nakon kojih je Portugal prihvatio uključiti najviše gornje porezne granice povezane s brojem radnih mjesta; međutim, to nije značilo da je taj uvjet *sine qua non* uvjet, a Portugal nikad nije provodio program s pretpostavkom da on to jest ([121]).

(86) Naposljetku, Portugal smatra da ZFM nije program potpore za zapošljavanje, nego program potpore za diversifikaciju i modernizaciju Madeire. Cilj programa ZFM primarno je doprinijeti regionalnom bruto domaćem proizvodu („BDP"). Doprinos programa BDP-u Madeire dokazuje snažnu vezu između gospodarskih djelatnosti koje obavljaju društva ZFM-a i regije.

Definicija broja otvorenih radnih mjesta

(87) Portugal ponavlja da koncepti „otvaranja radnih mjesta" i „radnih jedinica godišnje" (ALU) iz točke 58. i bilješke 52. Smjernica iz 2007. nisu primjenjivi na program ZFM. Te se definicije primjenjuju samo na „regionalnu potporu za ulaganja" (četvrti odjeljak Smjernica iz 2007.), a ne na operativnu potporu (peti odjeljak Smjernica iz 2007.). Nadalje, Portugal ističe da ne postoji slučaj u kojem je koncept ALU primijenjen na regionalnu potporu u najudaljenijoj regiji, što je suprotno izjavi Komisije u Odluci o pokretanju postupka ([122]). Prema mišljenju portugalskih nadležnih tijela trebala bi se prihvatiti drugačija definicija otvaranja radnih mjesta zbog izvanrednog obilježja najudaljenijih regija. Portugal općenito podsjeća na to da Smjernice iz 2007. i uvjeti odluka Komisije iz 2007. i 2013. nisu obvezujući. U svakom slučaju Portugal se nikad nije obvezao primjenjivati koncept otvaranja radnih mjesta iz Smjernica iz 2007. Stoga izračun otvorenih i zadržanih radnih mjesta u regiji ne bi trebao biti podložan uvjetima koji su predviđeni Smjernicama iz 2007. ni broju osoblja iz članka 5. Preporuke Komisije o definiciji mikropoduzeća, malih i srednjih poduzeća ([123]).

Radna mjesta izvan regije Madeire

(88) Portugal ponavlja da se djelatnost korisnikâ ZFM-a ne bi nužno trebala obavljati u regiji jer je cilj programa privlačenje stranih ulaganja i razvoj međunarodnih usluga. Uskim tumačenjem kojim se djelatnost ograničava na regiju Madeiru eliminiraju se poticaji za internacionalizaciju poslovanja, što je suprotno logici promicanja regionalnog razvoja. Portugal zaključuje da radna mjesta koja su isključivo ograničena na Madeiru i prihodi od naplate poreza nisu bili primarni ciljevi programa ZFM.

([119]) *Tax and economic analysis report* (Izvješće o porezu i ekonomskoj analizi), Ernst & Young, rujan 2018., str. 54.

([120]) Odluka Komisije C(2002) 4811 od 11. prosinca 2002., Državna potpora N 222/A/02 – Portugal – Program potpore Zona Franca da Madeira u razdoblju od 2003. do 2006. (SL C 65, 19.3.2003., str. 23.) i Odluka Komisije C(2003) 92 od 4. travnja 2003. (Državna potpora N222/B/2002 – Portugal – Regime de auxílios da Zona Franca da Madeira para o período 2003-2006). Vidjeti i dopis Komisije D/52122 od 25. veljače 2002. i dopis Portugala s odgovorom od 3. lipnja 2002. (1580).

([121]) Obveza se mora tumačiti u kontekstu stajališta koje je Portugal izrazio u „postupku pregovora" o programu potpore. Portugal je tvrdio da bi se program ZFM trebao razmotriti izvan proporcionalnosti dodatnih troškova koji nastanu za društva u najudaljenijoj regiji Madeiri („ograničavanjem ideje proporcionalnosti na samo kvantificirane dodatne troškove zanemaruje se vrijednost članka 349. UFEU-a (prethodno članak 299. stavak 2. Ugovora o EZ-u)"). Vidjeti dopis Portugala od 26. rujna 2018., str. 22.–24.

([122]) Točka 41. Odluke o pokretanju postupka.

([123]) Preporuka Komisije od 6. svibnja 2003. o definiciji mikropoduzeća, malih i srednjih poduzeća (C(2003) 1422)(SL L 124, 20.5.2003., str. 36.).

Kontrole otvaranja/zadržavanja radnih mjesta

(89) Portugal ponavlja da je kontrola otvaranja/zadržavanja radnih mjesta putem godišnjih poreznih prijava „Modelo 10, 30 i DMR (mjesečni obračun plaće)" i prijavljenih otvorenih/zadržanih radnih mjesta u obrascu „Modelo 22", Prilog D, polje 6. (obvezno samo za korisnike programa ZFM) zadovoljavajuća ([124]). Te su prijave u skladu s portugalskim radnim pravom, a njima se omogućuje provjera postojećih radnih mjesta na početku i na kraju fiskalne godine.

(90) Portugal smatra da portugalski porezni sustav uključuje više instrumenata koji omogućuju djelotvornu kontrolu programa ZFM. Društva osnovana u ZFM-u podložna su inspekcijama Porezne i carinske uprave („AT"), regionalne vlade, Glavne financijske inspekcije i svih drugih poreznih uprava, među ostalim Uprave za prevare i posebne istrage, Uprave za poreznu inspekciju i Odjela za velike porezne obveznike. Osim toga, kad se otkrije nezakonita djelatnost, pokreću se prekršajni ili čak kazneni postupci. Nadzor, inspekcija i kontrola zakonitosti djelatnosti koje se obavljaju u ZFM-u prioritet je u nacionalnim planovima poreznih inspekcija.

(91) Naposljetku, Portugal smatra da privremeno stajalište Komisije da se različite porezne prijave ne mogu upotrijebiti kao temelj za točan izračun broja radnih mjesta svakog korisnika ZFM-a ni kao valjana alternativa definiciji radnih mjesta u smislu Smjernica iz 2007. ([125]) predstavlja povredu poštovanja državnih funkcija kako je predviđeno člankom 4. stavkom 2. Ugovora o Europskoj uniji.

Doprinos regionalnom razvoju

(92) Portugal ističe doprinos programa ZFM regionalnom razvoju najudaljenije regije Madeire i u tu svrhu dostavlja studiju ([126]) koja dokazuje doprinos ZFM-a internacionalizaciji i diversifikaciji gospodarstva Madeire. Portugal nadalje tvrdi da je primijenjena mjera usklađena s odlukama Komisije iz 2007. i 2013. te primjenjivim pravilima o državnim potporama. Portugal zaključuje da bi Komisija na dosljedan način trebala procijeniti program ZFM u odnosu na politike Unije o najudaljenijim regijama radi postizanja ekonomske, socijalne i teritorijalne kohezije.

Retroaktivna primjena GBER-a iz 2014.

(93) Portugal ponavlja da se GBER iz 2014. ne može retroaktivno primjenjivati na dodjelu pojedinačnih potpora u okviru programa ZFM u svrhu utvrđivanja njihove spojivosti ako su izuzete u okviru Uredbe o općem skupnom izuzeću. Portugal smatra i da se na temelju fleksibilnog tumačenja GBER-a iz 2014. ne bi zahtijevalo da korisnici ZFM-a obavljaju gospodarsku djelatnost isključivo u najudaljenijoj regiji Madeiri. Portugal zaključuje da se provedba programa ZFM mora temeljiti na Smjernicama iz 2007., koje su bile na snazi u to vrijeme.

Povrat i povreda legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti

(94) Portugal tvrdi da je Komisija više puta u prošlosti odobrila program ZFM. Stoga se od nacionalnih poreznih tijela ne može tražiti da sad vrate potporu.

(95) Portugal smatra da su sve porezne olakšice odobrene uz potpuno poštovanje programa ZFM. Prema tome, drugačije tumačenje ne bi ispunjavalo zahtjeve jasnoće, točnosti ili predvidljivosti učinaka u ustaljenoj sudskoj praksi Unije ([127]). Portugal i primatelji potpore pretpostavljali su da mogu vjerovati da je provedeni program ZFM legitimno obuhvaćen odlukama Komisije iz 2007. i 2013. Portugal zaključuje da su društva koja su primila potporu u sklopu Režima III stekla pravo na pravnu sigurnost i legitimna očekivanja da neće biti podložna nikakvim odlukama o povratu.

([124]) Uvodna izjava 29. ove Odluke.
([125]) Točka 42. Odluke o pokretanju postupka.
([126]) Prethodna bilješka 55.
([127]) Presuda Suda od 15. veljače 1996., *Duff i dr.*, C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51, točka 20. i mišljenje nezavisnog odvjetnika Cosmasa od 8. lipnja 1995., ECLI:EU:C:1995:170; presuda Suda od 7. lipnja 2007., *Britannia Alloys & Chemicals protiv Komisije*, C-76/06 P, ECLI:EU:C:2007:326, točka 79.; i presuda Suda od 18. studenoga 2008., *Förster*, C-158/07, ECLI:EU:C:2008:630, točka 67.

5. OČITOVANJA ZAINTERESIRANIH TREĆIH STRANA I PRIMJEDBE PORTUGALA

5.1. Očitovanja zainteresiranih trećih strana

(96) Komisiji su očitovanja poslale 102 zainteresirane stane (građani, društva ili udruženja društava). Većinu očitovanja (94 od 102) dostavila su društva ZFM-a i njihovi zaposlenici. Zainteresirane strane istaknule su svoje bojazni o ukidanju ili smanjenju ZFM-a, što bi kao posljedicu imalo ogroman gubitak radnih mjesta i negativan učinak na regionalno gospodarstvo. Osim toga, tvrdile su da priroda djelatnosti koje obavljaju društva ZFM-a ne bi trebala biti ograničena na područje Madeire, i to ne samo zbog njezina malog tržišta, već prvenstveno jer je internacionalizacija gospodarstva najudaljenije regije bila jedan od ciljeva ZFM-a od njegova samog početka. Nadalje, zaključile su da je stajalište Komisije o „mjestu na kojem su se gospodarske djelatnosti obavljale" usko tumačenje operativnih uvjeta ZFM-a u kontekstu otvorenog i globalnog gospodarstva.

(97) Komisija je zaprimila primjedbe i od sedam sektorskih udruženja društava ([128]) i društva koje upravlja samim ZFM-om ([129]). Oni su jednoglasno kritizirali Komisijino, prema njihovu mišljenju, usko tumačenje povezanosti iznosa potpore s otvaranjem i zadržavanjem stvarnih radnih mjesta u Madeiri te primjenu oslobođenja od poreza na dobit samo na dobit koja se ostvaruje „djelatnostima koje se stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri".

(98) U uvodnim izjavama u nastavku navedeni su argumenti koje su zainteresirane strane izložile kako bi potkrijepile stajališta o postojanju potpore, podrijetlu dobiti i otvaranju radnih mjesta.

(99) Samo jedna zainteresirana strana, Komercijalno i industrijsko udruženje grada Funchal (Associação Comercial e Industrial do Funchal, „ACIF") ([130]), tvrdi da smanjenje poreza na dobit ne čini potporu. To udruženje smatra da smanjenje poreza čini samo razliku nenaplaćenih poreza na dohodak koji ne bi postojali bez tog smanjenja poreza. Program ZFM uključuje samo teoretski i umjetni porezni trošak, koji se na godišnjoj osnovi uvrštava u proračun i izračunava samo u računovodstvene svrhe jer ne odgovara stvarnom poreznom trošku ni smanjenju naplaćenih prihoda. Eliminacija poreznih olakšica ZFM-a ne bi dovela do naplate te razlike poreza. ACIF nadalje smatra da bi se, ako se Madeira usporedi s drugim europskim državama koje imaju konkurentne porezne sustave na koje se ne primjenjuju ista trajna ograničenja i čije porezne olakšice nisu ograničene na otvorena radna mjesta, trebalo zaključiti da ne postoji gospodarska prednost povezana s programom ZFM. Prema tome, vjerojatnost narušavanja tržišnog natjecanja i utjecanja na trgovinu među državama članicama zbog programa ZFM vrlo je mala.

(100) Zainteresirane strane tvrde da se smještanjem djelatnosti i radnih mjesta koja su po prirodi međunarodna u regiju Madeiru pogrešno ograničava potpora najudaljenijoj regiji Madeiri na samo nadoknadu dodatnih troškova koji nastaju za društva u Madeiri zbog njezinih prirodnih ograničenja kako je utvrđeno u članku 349. UFEU-a.

(101) Zainteresirane strane smatraju da se Komisijinim tumačenjem zanemaruje činjenica da sva društva osnovana u ZFM-u mogu ostvariti koristi od programa samo ako imaju trajni poslovni nastan u Madeiri, uzimajući u obzir model Konvencije OECD-a o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ([131]) te ako imaju kombiniranu poreznu rezidentnost i stvarno mjesto poslovanja u regiji.

([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"), Europsko udruženje međunarodnih brodovlasnika Portugala („EISAP") i „EURODOM" (predstavničko udruženje francuskih najudaljenijih regija).

([129]) Sociedade de Desenvolvimento da Madeira S.A. („SDM"). SDM je od 1984. društvo koje je u ime regionalne vlade Madeire („ugovor o koncesiji") odgovorno za upravljanje ZFM-om, njegovu administraciju i promicanje (poznato i pod nazivom Međunarodni poslovni centar Madeire, „IBC").

([130]) ACIF je poslovno udruženje koje predstavlja 800 društava iz svih sektora (63 % iz sektora trgovine i uslužnog sektora, 23 % iz industrijskog sektora i 14 % iz turističkog sektora).

([131]) OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine: sažeta verzija iz 2017. (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419).

(102) Nadalje, zainteresirane strane tvrde da se velik broj djelatnosti koje društva ZFM-a trenutačno obavljaju uz nematerijalne djelatnosti moraju obavljati na mjestu koje se razlikuje od mjesta sjedišta. Ograničenje te mogućnosti predstavljalo bi diskrecijsko i negativno postupanje prema Madeiri, što je neshvatljivo i nerazumno, posebice u slučaju poticaja koji nisu stvarni porezni rashod, nego virtualni ili prividni rashod, a ne predstavljaju ni gubitak poreznih prihoda za regiju Madeiru.

(103) Samo ograničeni broj zainteresiranih strana tvrdi da Komisija onemogućuje internacionalizaciju gospodarstva Madeire poticanjem gospodarskog izolacionizma regije, što predstavlja kršenje načela tržišnog gospodarstva i integracije regija u nepovoljnijem položaju.

(104) Zainteresirane strane smatraju da je podvrgavanje programa ZFM definicijama, uvjetima i načelima iz Smjernica iz 2007. u vezi s definiranjem i izračunom radnih mjesta nepošteno jer je program potpore odobren kao regionalna operativna potpora, a ne kao potpora za ulaganja. Stoga nije primjereno primijeniti, čak ni analogijom, kriterije i koncepte definirane u točki 58. i bilješci 52. Smjernica iz 2007. na procjenu regionalne operativne državne potpore, među ostalim potpore koja je odobrena za program ZFM. Naposljetku, zainteresirane strane tvrde da se koncept „radnog mjesta" mora razmatrati u skladu s definicijama i uvjetima iz portugalskog Zakonika o radu.

(105) Zainteresirane strane dalje navode da je u skladu s odredbama GBER-a koncept „otvaranja radnih mjesta" isključivo predviđen člankom 14., koji se odnosi na regionalnu potporu za ulaganja, i člankom 17., koji se odnosi na potporu za ulaganja za MSP-ove. U oba se slučaja za ograničavanje prihvatljivih troškova upotrebljavaju „procijenjeni troškovi plaća za radna mjesta izravno otvorena projektom ulaganja, izračunani kroz razdoblje od dvije godine". Zainteresirane strane zaključuju da „potpora koja je dodijeljena društvima ZFM-a nije povezana s troškovima plaća, ne spada pod početno ulaganje i nije ograničena na razdoblje od dvije godine".

(106) Samo ograničeni broj strana tvrdi da je „broj godišnjih jedinica rada" utvrđen samo u članku 5. Priloga I. GBER-u iz 2014. (kao što je bio slučaj u GBER-u iz 2008.). Osim toga, tvrde da je svrha koncepta „zaštititi" MSP-ove sprečavanjem toga da se svi njihovi zaposlenici smatraju „stvarnima" i da se računaju kao „punopravni zaposlenici", posebice kako bi se izbjeglo da prijeđu maksimalni broj radnika prihvatljiv za očuvanje statusa MSP-a ([132]).

(107) Nadalje, zainteresirane strane tvrde da „zahtjev za godišnje jedinice rada" za radna mjesta u upravi društava korisnika programa nema ni logičkog ni pravnog smisla. U skladu s primjenjivim nacionalnim pravilima o članovima uprave pravnih osoba ([133]) zakonito je obavljati te zadaće/dužnosti u više društava. Stoga se tumačenjem Komisije kojim se „zabranjuje" obavljanje tih zadaća/dužnosti u više društava potkopava nacionalni pravni okvir i zanemaruju funkcije predmetnih zadaća/položaja, kao i karakteristike osoba koje rade na tim položajima.

(108) Zainteresirane strane tvrde da upravni položaji i povezane zadaće ne zahtijevaju potpunu i isključivu trajnost i raspoloživost jer te uredske zadaće obično obavljaju visokokvalificirane i stručne osobe, koje često izvršavanju druge profesionalne i poslovne aktivnosti. Postoji bezbroj slučajeva u kojima su upravitelji/direktori i/ili poduzetnici upravitelji povezani s više društava te svojim znanjem, iskustvom i stručnim vještinama doprinose njihovu razvoju. Zainteresirane strane zaključuju da, suprotno stajalištu Komisije, ne postoji pravilo ni ograničenje u vezi s mogućom kumulacijom položaja/dužnosti u više društava osnovanih u ZFM-u. Stoga se smatra da su nositelji upravnih odbora društava „stvarni zaposlenici" pod uvjetom da su ispunjena relevantna pravila nacionalnog zakonodavstva.

([132]) Vidjeti dopis ACIF-a od 12. travnja 2019., Prilog I. o obrani ZFM-a i njegovih društava, str. 26.

([133]) Ne smije se primati naknada za obavljanje tih dužnosti. Društvo sâmo određuje naknadu, a ona ne mora nužno biti povezana s brojem stvarno odrađenih sati ni naknadom drugih zaposlenika. Ne postoji rad na isključivoj osnovi, osim ako ga nametne društvo i ako ga prihvati nositelj upravnog odbora. Obavljanje tih dužnosti u pravilu je izuzeto od radnih sati i one nisu podložne minimalnim i maksimalnim granicama razdoblja rada.

(109) Samo ograničeni broj zainteresiranih strana tvrdi da postoji pozitivna diskriminacija u korist Madeire na temelju njezina statusa najudaljenije regije kako je priznato u članku 349. UFEU-a i one ističu važnost ZFM-a za gospodarstvo Madeire ([134]) (uključujući kvantifikaciju učinka na regiju ako većina ili sva društva koja trenutačno posluju u Madeiri odluče prestati trgovati ([135])).

(110) Naposljetku, ograničeni broj zainteresiranih strana tvrdi da bi svaki povrat bio kršenje općih načela prava Unije. U vezi s tim tvrde da bi Komisija donošenjem zaključka da program koji je proveo Portugal čini nezakonitu potporu prekršila načela pravne sigurnosti ([136]) i legitimnih očekivanja iz ustaljene sudske prakse Unije ([137]).

5.2. **Primjedbe Portugala**

(111) Komisija je 23. svibnja i 12. lipnja 2018. Portugalu proslijedila primjedbe koje je zaprimila od zainteresiranih strana. Odgovor Portugala na te primjedbe sažeto je prikazan u nastavu ([138]).

(112) Portugal ističe da zainteresirane strane u svim primjedbama nedvojbeno navode da je program ZFM, kako ga je proveo Portugal, spojiv s unutarnjim tržištem. U tim se primjedbama ističe i važnost ZFM-a za regionalni razvoj, teritorijalnu koheziju, zapošljavanje u regiji Madeiri, kao i njegov doprinos smanjenju posljedica statusa Madeire kao najudaljenije regije. Stoga se u njima rizici i situacije koje su dovele do privremenih zaključaka Komisije smatraju nedokazanima.

(113) Portugal dalje navodi da broj i značaj zaprimljenih primjedbi dokazuju da program ne utječe znatno na trgovinu među državama članicama ni na tržišno natjecanje.

(114) Nadalje, Portugal smatra da općenito pozitivne primjedbe koje su zaprimljene, nedostatak primjedbi nadležnosti koje se natječu s programom ZFM i nedostatak primjedbi društava koja nemaju koristi od programa uvjerljivo ukazuju na to da je program pravilno proveden.

(115) Portugal potiče Komisiju da uzme u obzir pravnu prirodu ARM-a kao najudaljenije regije pod uvjetima i za potrebe članka 349. UFEU-a i Akta o pristupanju Portugala Europskoj ekonomskoj zajednici (EEZ), uzimajući u obzir opravdanu pozitivnu diskriminaciju koja proizlazi iz odobrenog programa.

([134]) Kad je riječ o zaposlenosti, 31. prosinca 2017. u ZFM-u bilo je zaposleno [5 000–10 000] ljudi, od čega ([1 000–3 000] u međunarodnim uslugama; [100–1 000] u industrijskoj zoni i [4 000–6 000] u Međunarodnom registru brodova). U skladu s podacima izravno prikupljenima putem ankete koju je proveo ACIF, 2018. je u dijelu ZFM-a povezanom s međunarodnim uslugama bilo zaposleno [1 000–3 000] ljudi. U ZFM-u je 31. prosinca 2018. bilo osnovano [1 000–3 000] društava. Prema podacima koje je prikupila Porezna uprava Madeire, Autonomna regija Madeira zahvaljujući ZFM-u 2018. ostvarila je [50 000–200 000] izravnih poreznih prihoda, odnosno [10–20] % ukupnih poreznih prihoda naplaćenih u regiji. U skladu s podacima Banke Portugala iz 2013. Portugal je ostvario [10–20] % izravnih ulaganja u državu zahvaljujući ZFM-u. Vidjeti ACIF-ovu obranu ZFM-a i društava osnovanih u njemu, str. 29.–35. (Prilog I. priložen dopisu ACIF-a od 12. travnja 2019.).

([135]) Kad bi sva društva koja su trenutačno registrirana u ZFM-u obustavila svoje djelatnosti u regiji (scenarij 1.), procjenjuje se da bi to dovelo do pada BDV-a od [1–10] % do [10–20] %, kao postotak BDV-a iz 2015., i gubitka od [1 000–4 000] do [5 000–7 000] radnih mjesta. Kad bi neke trenutačne djelatnosti nastavile. ali bi društva koja su odgovorna za [80–90] % trenutačnog BDV-a u ZFM-u obustavila svoje djelatnosti (scenarij 2.), predviđeni bi učinci isto tako predstavljali krizu uz pad od [1–10] % do [1–10] % i gubitak od [1 000–3 000] do [4 000–6 000] radnih mjesta. Vidjeti dopis ACIF-a od 12. travnja 2018., str. 36.–37. i priloženu studiju koju je ACIF naručio od Centra za primijenjene studije Portugalskog katoličkog sveučilišta u Lisabonu: CONFRARIA, João, „Impacto do Centro Internacional de Negócios da Madeira na economia da Região", Universidade Católica de Lisboa – Centro de Estudos Aplicados, 4. travnja 2019., str. 1.–25.

([136]) Presuda Suda od 5. srpnja 2012., *SIAT*, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415; presuda Suda od 3. listopada 2013., *Itelcar*, C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629; i presuda Suda od 11. lipnja 2015., *Berlington Hungary i dr.*, C-98/14, ECLI:EU:C:2015:386.

([137]) Presuda Suda od 24. studenoga 2005., *Njemačka protiv Komisije*, C-506/03, ECLI:EU:C:2005:715, točka 58.; i presuda Suda od 3. prosinca 2014., *Castelnou Energía protiv Komisije*, T-57/11, ECLI:EU:T:2014:1021, točka 189.

([138]) Dopis Portugala od 26. lipnja 2019. (2019/082914).

(116) Nadalje, Portugal smatra da je ZFM od ključne važnosti za državu te modernizaciju, diversifikaciju i razvoj regije Madeire jer predstavlja odlučujući doprinos gospodarskim i financijskim sustavima te ima relevantan učinak za nacionalno gospodarstvo i financije. Ta modernizacija i razvoj ne bi bili mogući da ne postoje otvorena radna mjesta koja se stvarno razvijaju u regiji zajedno s materijalnim ulaganjima.

(117) Portugal ističe da su raznolikost djelatnosti koje se obavljaju u ZFM-u, broj izravnih i neizravnih otvorenih radnih mjesta, provedena ulaganja (domaća i strana), potrošnja koja nastaje, velik doprinos naplaćenog poreza regionalnom proračunu i internacionalizaciji regionalnog gospodarstva od presudne važnosti za gospodarsku i društvenu održivost Madeire. To je vidljivo i iz gospodarskih studija priloženih primjedbama koje je dostavio ACIF.

(118) Osim toga, Portugal izražava stajalište da primjedbe zainteresiranih strana potvrđuju da su portugalska nadležna tijela izvršavala svoje nadzorne ovlasti u vezi s uvjetima prihvatljivosti programa. Dostavljene primjedbe u određenoj mjeri pokazuju da je kontrola koju su portugalska nadležna tijela provodila nad korisnicima programa ZFM bila stroža od zahtjeva iz odluka Komisije iz 2007. i 2013.

(119) Naposljetku, Portugal tvrdi da se člankom 36. EBF-a zahtijeva otvaranje radnih mjesta, a da se pritom ne spominje izričito da ta radna mjesta moraju biti otvorena u predmetnoj regiji. Portugal tvrdi da otvaranje radnih mjesta nije bilo zamišljeno kao način provjere toga koliko je svako društvo zasebno doprinijelo razvoju regije, već se to smatralo samo kriterijem znatne gospodarske djelatnosti u skladu s preporukama OECD-a i Skupine za Kodeks o postupanju (oporezivanje poslovanja) ([139]) u svrhu isključivanja fiktivnih društava ([140]).

6. **PROCJENA POTPORE**

6.1. **Postojanje potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a**

(120) U skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a „svaka potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku koja narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj, nespojiva je s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama”.

(121) U skladu s tim, da bi se mjera potpore smatrala potporom u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, sljedeći uvjeti moraju biti kumulativno ispunjeni: i. mora je financirati država ili se financira putem državnih sredstava i mjera mora biti pripisiva državi; ii. zbog nje mora nastajati selektivna prednost za primatelje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj; iii. njome se mora narušavati ili prijetiti da će se narušiti tržišno natjecanje; i iv. mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama.

(122) Komisija će u uvodnim izjavama u nastavku procijeniti zadovoljava li program ZFM koji je proveo Portugal u korist korisnika ZFM-a kriterije iz uvodne izjave 121. i čini li stoga državnu potporu.

6.1.1. *Državna sredstva i pripisivost*

(123) Portugal smatra da program ZFM ne uključuje državna sredstva jer ne odgovara „stvarnom poreznom rashodu”, već samo virtualnom poreznom rashodu („teoretski gubitci poreznih prihoda”) i da stoga nije mjera državne potpore ([141]).

([139]) Vijeće i predstavnici vlada država članica 1. prosinca 1997. su na sastanku unutar Vijeća donijeli rezoluciju o Kodeksu o postupanju pri oporezivanju poslovanja radi suzbijanja štetne porezne konkurencije. Vijeće Ecofin 9. ožujka 1998. osnovalo je Skupinu za Kodeks o postupanju (oporezivanje poslovanja) u okviru Vijeća radi procjene poreznih mjera koje mogu biti obuhvaćene područjem primjene Kodeksa o postupanju (SL C 99, 1.4.1998., str. 1.). Vidjeti https://www.consilium.europa.eu/hr/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/.

([140]) Dopis Portugala od 26. lipnja 2019., str. 3.

([141]) Uvodna izjava 67. ove Odluke.

(124) Jedna zainteresirana strana, ACIF, iznijela je slične argumente i smatra da program ne čini potporu ([142]).

(125) Komisija napominje da je u portugalskom Ustavu Madeira priznata kao „autonomna regija" s vlastitim političkim i upravnim statusom (*Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira* ([143]), „Statut") te institucijama samouprave. Komisija dalje napominje da u skladu s člankom 5. stavkom 1. Statuta Autonomna regija Madeira (ARM) ima, među ostalim, financijsku, gospodarsku i fiskalnu autonomiju. Komisija napominje i da se Statutom osigurava postojanje posebnog „regionalnog poreznog sustava", koji izričito uključuje i ZFM ([144]). Porezi i pristojbe koje naplaćuju regionalna tijela prihodi su ARM-a ([145]), a porezni su prihodi, među ostalim, i prihodi koji proizlaze iz prihoda i dobiti pravnih osoba i administrativnih prihoda ([146]). ARM ima vlastitu fiskalnu nadležnost i ovlast za prilagodbu nacionalnih fiskalnih odredbi posebnim regionalnim obilježjima ([147]). Nadalje, regionalni parlament ima ovlast za smanjenje stope poreza na dobit koju na godišnjoj osnovi za državno područje Portugala određuje nacionalni parlament ([148]). Naposljetku, Komisija napominje da se pravni okvir ZFM-a uređuje člankom 36. EBF-a ([149]).

(126) Kako je opisano u uvodnim izjavama 12. i 13. ove Odluke, program ZFM odnosi se na porez na dobit i druga oslobođenja od poreza koji se obično plaćaju portugalskoj državi ([150]). Točnije, on omogućuje smanjenje poreza na dobit u odnosu na porez koji se obično plaća na dobit trgovačkih društava u skladu sa Zakonikom o porezu na dobit – Prihod i dobit kolektivnih osoba (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, „CIRC") ([151]), što među ostalim pod određenim uvjetima uključuje dodatno smanjenje poreza na dobit od 50 %.

(127) Gubitak poreznih prihoda za državu jednak je potrošnji državnih sredstava u obliku poreznih rashoda. Portugal se odobrenjem smanjenja poreza iz CIRC-a u skladu s programom ZFM koji je odobren člankom 36. EBF-a odriče prihoda koji bi ostvario da nije donio tu fiskalnu odredbu. Smanjenje poreza na dobit financira se državnim sredstvima. Ta je mjera provedena u obliku državnog propisa (Statut o poreznim poticajima, *Estatuto dos Benefícios Fiscais*, „EBF", koji je parlamentarni akt) koji je pravni akt pripisiv portugalskoj državi. Budući da tu poreznu olakšicu odobravaju portugalska nadležna tijela, ona je pripisiva državi.

(128) Konceptom „potpore" nisu obuhvaćene samo pozitivne koristi, već i mjere kojima se u različitim oblicima mogu umanjiti naknade koje su obično predviđene u proračunu poduzetnika i koje su, ako nisu subvencionirane u užem smislu riječi, sličnog karaktera i sličnog učinka ([152]).

(129) Stoga Komisija zaključuje da se smanjenje poreza na dobit (uključujući dodatno smanjenje poreza na dobit od 50 % za društva koja obavljaju industrijske djelatnosti u industrijskoj zoni ZFM-a) financira državnim sredstvima i da je pripisivo državi ([153]).

([142]) Uvodna izjava 99. ove Odluke.

([143]) Zakon br. 13/91 od 5. lipnja 1991., kako je izmijenjen Zakonom br. 130/99 od 21. kolovoza 1999. i Zakonom 12/2000 od 21. lipnja 2000.

([144]) Članak 107. stavak 4. i članak 146. Statuta.

([145]) Članak 108. točka (b) Statuta.

([146]) Članak 112. stavak 1. točke (b) i (e) Statuta. Vidjeti i članak 26. Zakona br. 2/2013 od 2. rujna 2013. (Zakon o financijama autonomnih regija, *Lei das Finanças das Regiões Autónomas*, „LFRA").

([147]) Članci 55. i 56. LFRA-e.

([148]) Članak 59. stavak 2. LFRA-e.

([149]) Članak 146. stavak 4. Statuta i članak 59. stavak 6. LFRA-e.

([150]) Članak 5., članak 26. i članak 59. stavci 2., 3., 4. i 6. LFRA-e. Za razdoblje od 2007. do 2013. vidjeti Zakon br. 1/2007 od 19. veljače, kako je izmijenjen Zakonom br. 1/2010 od 29. ožujka 2010., Zakonom br. 2/2010 od 16. lipnja i Zakonom br. 64/2012 od 20. prosinca 2012.

([151]) 3 % od 2007. do 2009., 4 % od 2010. do 2012., 5 % od 2013. do 2020. umjesto 29 % 2007., 20 % od 2008. do 2011., 25 % od 2012. do 2013., 23 % 2014. i 21 % od 2015. do 2020.

([152]) Presuda Suda od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, točka 38.; presuda Suda od 15. ožujka 1994., *Banco Exterior de España*, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, točka 13.; i presuda Suda od 1. prosinca 1998., *Ecotrade*, C-200/97, ECLI:EU:C:1998:579, točka 34.

([153]) Presuda Suda od 16. svibnja 2002., *Francuska protiv Komisije*, C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294, točka 24.; presuda Općeg suda od 5. travnja 2006., *Deutsche Bahn protiv Komisije*, T-351/02, ECLI:EU:T:2006:104, točka 103.

6.1.2. *Selektivna prednost*

(130) Portugal smatra da program ZFM nije selektivan jer se mjerom ne „stavlja[ju] određeni […] poduzetni[ci] ili proizvodnj[a] određene robe u povoljniji položaj" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Portugal smatra da je vjerojatno da su sva društva koja se bave komercijalnim, industrijskim, pomorskim ili drugim uslužnim djelatnostima osnovana u ZFM-u. Tvrdi da je program ZFM dio opće ekonomije portugalskog poreznog sustava i da ta mjera ne uključuje selektivnu prednost za društva registrirana u ZFM-u. Stoga ne čini državnu potporu. Program ZFM umjesto toga trebao bi se smatrati općom mjerom ([154]).

(131) U skladu s ustaljenom sudskom praksom, kako bi se moglo utvrditi čini li državna mjera državnu potporu, nužno je utvrditi ostvaruju li poduzetnici primatelji gospodarsku prednost koju ne bi ostvarili u uobičajenim tržišnim uvjetima, odnosno da nije bilo državne intervencije. Mjera kojom javna tijela određenim poduzetnicima odobravaju oslobođenje od poreza kojim se primatelje stavlja u povoljniji položaj od drugih poreznih obveznika čini državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a ([155]). Isto tako, mjera kojom se određenim poduzetnicima odobrava smanjenje uobičajenog poreza može činiti državnu potporu.

(132) Program ZFM regionalni je program potpore kojim se, kako je odobreno Odlukom Komisije iz 2007., odobravaju potpora u obliku smanjenja poreza na dobit ostvarenu djelatnostima koje se stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri i druga oslobođenja od poreza kako je opisano u uvodnoj izjavi 12. ove Odluke.

(133) U skladu s uvodnom izjavom 127. ove Odluke program ZFM uređuje se člankom 36. EBF-a ([156]).

(134) Poduzetnici u regiji Madeiri bili su podložni većem broju (uobičajenih) stopa poreza na dobit u razdoblju od 2007. do 2014. u sklopu uzastopnih regionalnih zakona o proračunu ([157]). Društva registrirana u ZFM-u ostvarivala su korist od smanjenja poreza na dobit ([158]) ili drugih oslobođenja od poreza do 31. prosinca 2020. Program ZFM omogućuje korisnicima uštedu troškova. To je odstupanje uspostavljeno s posebnim ciljem pogodovanja djelatnostima koje obavljaju društva registrirana u ZFM-u i promicanja tih djelatnosti, čime se ta društva stavlja u povoljniji položaj od drugih društava koja se nalaze na drugim lokacijama unutar države ili ARM-a.

(135) Stoga predmetnom mjerom nastaje prednost samo za društva koja su osnovana u ZFM-u. S obzirom na zemljopisni opseg područja primjene predmetna je mjera selektivna jer je dostupna samo društvima koja su registrirana u ograničenom ZFM-u.

(136) S obzirom na prethodno navedeno Komisija zaključuje da zbog smanjenja fiskalnog nameta koji bi ta društva inače trebala platiti programom ZFM nastaje selektivna prednost za društva registrirana u ZFM-u u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

([154]) Vidjeti uvodne izjave 68. i 69. ove Odluke.

([155]) Presuda Suda od 10. siječnja 2006., *Cassa di Risparmio di Firenze i dr.*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, točka 132.

([156]) Prethodna bilješka 5.

([157]) 29 % u 2007. (članak 12. zakona Decreto Legislativo Regional br. 3/2007/M od 9. siječnja 2007.); 20 % od 2008. do 2011. (članak 15. zakona Decreto Legislativo Regional br. 2/2008/M od 16. siječnja 2008., članak 14. zakona Decreto Legislativo Regional br. 45/2008/M od 31. prosinca 2008., članak 13. zakona Decreto Legislativo Regional br. 34/2009/M od 31. prosinca 2009. i članak 14. zakona Decreto Legislativo Regional br. 2/2011/M od 10. siječnja 2008.); 25 % od 2012. do 2013. (članak 2. zakona Decreto Legislativo Regional br. 20/2011/M od 26. prosinca 2011. i članak 16. zakona Decreto Legislativo Regional br. 42/2012/M od 31. prosinca 2012.); 23 % u 2014. (članak 18. zakona Decreto Legislativo Regional br. 31-A/2013/M od 31. prosinca 2013.).

([158]) Prethodna bilješka 15.

6.1.3. *Narušavanje tržišnog natjecanja i učinak na trgovinu*

(137) Portugal nije izravno tvrdio da mjera ne narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje i da ne utječe na trgovinu među državama članicama ([159]). Suprotno tomu, ACIF, jedna od zainteresiranih strana, tvrdio je da je vjerojatnost narušavanja tržišnog natjecanja i utjecanja na trgovinu među državama članicama zbog programa ZFM vrlo mala ([160]).

(138) Smatra se da se mjerom koju je dodijelila država narušava ili prijeti da će se narušiti tržišno natjecanje ako bi se njome mogao poboljšati konkurentan položaj primatelja u odnosu na ostale poduzetnike s kojima se natječe ([161]). Pretpostavlja se da je došlo do narušavanja tržišnog natjecanja u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a čim država dodijeli financijsku prednost nekom poduzetniku u liberaliziranim sektorima u kojima postoji ili bi moglo postojati tržišno natjecanje ([162]). Kad se financijskom potporom države jača položaj poduzetnika u odnosu na ostale poduzetnike koji se natječu u trgovini unutar Zajednice, valja smatrati da ta potpora utječe na takvu trgovinu ([163]).

(139) U mjeri u kojoj društva registrirana u ZFM-u obavljaju djelatnosti koje su otvorene za tržišno natjecanje predmetnom se mjerom poboljšava konkurentan položaj i prijeti da će se narušiti tržišno natjecanje te stoga može utjecati na trgovinu među državama članicama.

6.1.4. *Klasifikacija postojeće potpore i odgovarajuće mjere*

(140) Portugal tvrdi da bi se program ZFM trebao tretirati kao postojeća potpora ako on predstavlja „potporu”. Portugal nadalje tvrdi da je ZFM pokrenut 1980. ([164]), odnosno prije pristupanja Portugala EEZ-u 1986., i da nije znatno izmijenjen izvan pregovaračkog okvira o postojećoj potpori. Stoga bi se trebao klasificirati kao „postojeća potpora” u smislu članka 1. točke (b) podtočke i. Uredbe (EU) 2015/1589 ([165]).

(141) S obzirom na prethodno navedeno Portugal smatra da bi Komisija trebala predložiti odgovarajuće mjere kako bi se osigurala kontinuirana spojivost programa ZFM s unutarnjim tržištem, što bi moglo uključivati promjenu sadržaja programa potpore, uvođenje zahtjeva ili pojašnjenje postojećih zahtjeva ([166]).

(142) U skladu s člankom 1. točkom (b) podtočkom i. Uredbe(EU) 2015/1589 „postojeća potpora” definirana je kao „svaka potpora koja je postojala prije stupanja na snagu UFEU-a u odgovarajućim državama članicama, odnosno programi potpore i pojedinačna potpora čija je primjena započela prije te se nastavila i nakon stupanja Ugovora na snagu”.

(143) U članku 26. i odjeljku 10. Priloga I. Aktu o pristupanju Portugala ([167]) definirane su prilagodbe aktima koje su donijele institucije, a u odjeljak o carinskom zakonodavstvu uključena je i „Zona Franca da Madeira”. Aktom o pristupanju Portugala nije predviđeno da bi se ZFM trebao smatrati postojećom potporom u smislu članka 88. stavka 1. Ugovora o EZ-u (sadašnji članak 108. stavak 1. UFEU-a).

([159]) Uvodna izjava 113. ove Odluke.
([160]) Uvodna izjava 99. *in fine* ove Odluke.
([161]) Presuda Suda od 17. rujna 1980., *Philip Morris*, C-730/79, ECLI:EU:C:1980:209, točka 11.; i presuda Prvostupanjskog suda od 15. lipnja 2000., *Alzetta i dr. protiv Komisije*, spojeni predmeti T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, od T-600/97 do 607/97, T-1/98, od T-3/98 do T-6/98 i T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, točka 80.
([162]) Presuda Prvostupanjskog suda od 15. lipnja 2000., *Alzetta i dr. protiv Komisije*, spojeni predmeti T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, od T-600/97 do 607/97, T-1/98, od T-3/98 do T-6/98 i T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, točke od 141. do 147.
([163]) Presuda Prvostupanjskog suda od 4. travnja 2001., *Regione autónoma Friulia-Venezia Giulia protiv Komisije*, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, točka 41.
([164]) Uredba sa zakonskom snagom br. 500/80 od 20. listopada 1980. i Regionalna regulatorna uredba br. 53/82 od 23. kolovoza 1982. Vidjeti i Uredbu sa zakonskom snagom br. 502/85 od 30. prosinca 1985. i Uredbu sa zakonskom snagom br. 165/86 od 26. lipnja 1986.
([165]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 67.
([166]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 85.
([167]) Akt o uvjetima pristupanja Kraljevine Španjolske i Portugalske Republike i prilagodbama Ugovorâ (SL L 302, 15.11.1985., str. 23.).

(144) Nadalje, program ZFM (Režim I) prvi je put prijavljen 1986. u skladu s pravilima o državnim potporama, a Komisija ga je odobrila Odlukom od 25. svibnja 1987. Program ZFM više je puta produljen od 1987., a njegovi su programi sljednici odobreni odlukama Komisije iz 2002. i 2007. ([168]) Nadalje, program ZFM bio je podložan znatnim promjenama u uzastopnim režimima I, II i III. Režim I nije zahtijevao otvaranje/zadržavanje radnih mjesta. Taj je zahtjev uveden u okviru Režima II (u vezi s najvišim gornjim granicama porezne osnovice primijenjenima na godišnju poreznu osnovicu korisnika) i zadržan je u Režimu III. Iz Režima II bile su isključene sve djelatnosti koje uključuju financijsko posredovanje, osiguranje i pomoćne djelatnosti srodne financijama i osiguranju, kao i uslužne djelatnosti unutar skupine (koordinacija, riznica i distribucijski centri) ([169]). U njemu je uvedeno i progresivno smanjenje potpore u sustavu povećanjem primjenjivih poreznih stopa (1 % u 2003. i 2004., 2 % u 2005. i 2006. te 3 % od 2007.). Naposljetku, u njemu je uvedeno dodatno smanjenje poreza na dobit od 50 % za društva koja se nalaze u industrijskoj zoni slobodne trgovine ZFM-a. U sklopu Režima III, konkretnije nakon Odluke Komisije iz 2013., odobreno je povećanje najviših gornjih granica porezne osnovice od 36,7 % na koju se moglo primjenjivati smanjenje poreza na dobit.

(145) S obzirom na prethodno navedeno mjera u ovom predmetu ne čini postojeću potporu u smislu članka 1. točke (b) podtočke i. Uredbe (EU) 2015/1589. Stoga članak 22. te uredbe, na temelju kojeg Portugal od Komisije zahtijeva da se ograniči na donošenje „odgovarajućih mjera", nije primjenjiv.

6.1.5. *De minimis potpora*

(146) Ako su pojedinačni korisnici programa ZFM ostvarili prednost koja ne prelazi pragove utvrđene u Uredbi Komisije (EZ) br. 1998/2006 ([170]), ta se prednost neće smatrati državnom potporom te stoga neće spadati pod zabranu iz članka 87. stavka 1. Ugovora o EZ-u (sadašnji članak 107. stavak 1. UFEU-a), pod uvjetom da su ispunjeni svi drugi uvjeti utvrđeni u toj uredbi. Isto tako, korisnici programa ZFM koji su ostvarili prednost koja ne prelazi pragove utvrđene u Uredbi Komisije (EU) br. 1407/2013 ([171]) (koja se retroaktivno primjenjuje na ovaj predmet na temelju njezina članka 7. stavka 1.) nisu primili državnu potporu koja spada pod članak 107. stavak 1. UFEU-a, pod uvjetom da su ispunjeni svi drugi uvjeti utvrđeni u toj uredbi.

(147) Na temelju kvantitativnih podataka koje je dostavio Portugal čini se da je iznos potpore koju su primili korisnici ZFM-a u mnogo slučajeva ispod *de minimis* granice od 200 000 EUR.

Zaključak o postojanju potpore

(148) S obzirom na navedeno Komisija smatra da mjera koju je Portugal proveo u korist društava ZFM-a čini državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

(149) Usto treba dodati da Portugal nije osporavao zaključak Komisije o postojanju potpore iz Odluke iz 2007. ([172])

([168]) Vidjeti bilješku 9.

([169]) Vidjeti preambulu Uredbe sa zakonskom snagom 163/2003 od 24. srpnja 2003.

([170]) Uredba Komisije (EZ) br. 1998/2006 od 15. prosinca 2006. o primjeni članaka 87. i 88. Ugovora na *de minimis* potpore (SL L 379, 28.12.2006., str. 5.). Ta se uredba primjenjivala od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2013. (vidjeti članak 6.).

([171]) Uredba Komisije (EU) br. 1407/2013 od 18. prosinca 2013. o primjeni članaka 107. i 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije na *de minimis* potpore (SL L 352, 24.12.2013., str. 1.).

([172]) U kontekstu prijave programa ZFM Komisiji 2006. Portugal upućuje na program ZFM kao „regionalnu operativnu potporu". Vidjeti dopis Portugala od 28. lipnja 2006. (1900/80932); posebno pododjeljke 2.1. i 10. općeg obrasca za prijavu, pododjeljak 1.2. dopunskog obrasca s informacijama, preambulu prijavljenog nacrta zakona, obrazloženje i preambulu Uredbe sa zakonskom snagom br. 163/2003 od 24. srpnja 2003. Vidjeti i dopise Portugala od 29. listopada 2015., str. 22., od 31. ožujka 2016., str. 4. i od 21. studenoga 2017., str. 5.–6.

6.2. **Spojivost potpore**

6.2.1. *Usklađenost programa ZFM s odlukama Komisije iz 2007. i 2013.*

(150) Portugal smatra da je program ZFM, kako su ga provela portugalska nadležna tijela, dosljedan s obvezama koje je Portugal preuzeo u vrijeme prijave te s odlukama Komisije iz 2007. i 2013.

Podrijetlo dobiti na koju se primjenjivalo smanjenje poreza

(151) Program ZFM na temelju Smjernica iz 2007. procijenjen je kao regionalna operativna potpora i odobren je odlukama Komisije iz 2007. i 2013. Programom ZFM odobrena je potpora u obliku smanjenja poreza na dobit ostvarenu djelatnostima koje se stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri i izuzeća od drugih poreza do najvećih iznosa potpore, koji su izračunani s pomoću najviše gornje granice porezne osnovice na temelju broja radnih mjesta koje su korisnici prijavili svake fiskalne godine.

(152) Tijekom postupka prijave koji je doveo do Odluke Komisije iz 2007. Portugal nije osporavao da će porezne olakšice predviđene programom biti ograničene na djelatnosti koje se obavljaju u Madeiri, kako je ponovljeno u točki 32. Odluke o pokretanju postupka ([173]).

(153) Smjernicama iz 2007. regionalna operativna potpora dopuštena je samo u izvanrednim slučajevima ([174]): „takva se potpora može dodijeliti u područjima koja ispunjavaju uvjete za odstupanja iz članka 87. stavka 3. točke (a) Ugovora o EZ-u (sadašnji članak 107. stavak 3. točka (a) UFEU-a) pod uvjetom da je: i. opravdana u smislu svog doprinosa regionalnom razvitku i da je po svojim obilježjima i ii. svojoj visini proporcionalna slabostima koje namjerava ublažiti” ([175]).

(154) Nije upitno da je Madeira najudaljenija regija za potrebe članka 349. UFEU-a i da stoga ispunjava uvjere prihvatljivosti iz članka 107. stavka 3. točke (a) UFEU-a.

(155) Međutim, doprinos programa operativnih potpora regionalnom razvoju regije mora se procijeniti u odnosu na poteškoće te regije i proporcionalno njima, a te su poteškoće u slučaju najudaljenijih regija strukturne i trajne poteškoće priznate UFEU-om, kao što su udaljenost, izoliranost, mala površina, nepovoljna topografija i klima, gospodarska ovisnost o malom broju proizvoda, kako je utvrđeno u članku 349. UFEU-a.

(156) Kako je navedeno u točki 30. Odluke o pokretanju postupka, regionalna operativna potpora za najudaljenije regije postoji kako bi se nadoknadili dodatni troškovi za društva u tim regijama koji nastaju zbog tih poteškoća.

(157) Pri procjeni programa ZFM dodatni su troškovi utvrđeni i kvantificirani na temelju studije koju su dostavila portugalska nadležna tijela. U Odluci Komisije iz 2007. procjena proporcionalnosti mjere provedena je na temelju tih kvantificiranih dodatnih troškova na skupnoj razini ZFM-a i na razini svakog korisnika registriranog u ZFM-u ([176]).

(158) Kad je riječ o podrijetlu dobiti na koju se primjenjivalo smanjenje poreza, Portugal tvrdi da se ono mora procijeniti uzimajući u obzir doprinos programa regionalnom razvoju ARM-a i da ne bi trebalo biti zemljopisno ograničeno na regiju jer bi se time program potpore ograničio samo na nadoknadu dodatnih troškova koji nastaju za društva koja se nalaze u ZFM-u ([177]). Portugal tvrdi i da je provedeni program dosljedan s međunarodnim poreznim normama i da društva u ZFM-u u njemu obavljaju znatnu djelatnost u smislu OECD-ova Akcijskog plana o BEPS-u te da su podložna poreznim pravnim zahtjevima i mnogim kontrolama ([178]). Zainteresirane strane općenito podržavaju to stajalište ([179]).

([173]) Dopis Portugala od 19. prosinca 2006.
([174]) Smjernice iz 2007., točka 6.
([175]) Smjernice iz 2007., točka 76.
([176]) Točke 53. i 59. Odluke Komisije iz 2007.
([177]) Uvodna izjava 74. ove Odluke.
([178]) Uvodna izjava 77. ove Odluke.
([179]) Uvodne izjave 100. i 101. ove Odluke.

(159) Suprotno tvrdnjama Portugala ([180]), ti dodatni troškovi za društva registrirana u ZFM-u nastaju samo ako ona stvarno i materijalno obavljaju svoje djelatnosti u Madeiri, što podrazumijeva da njihova dobit proizlazi iz poslovanja koje je izravno opterećeno tim dodatnim troškovima. Druge vrste dobiti koje nisu opterećene tim troškovima jer su proizašle iz djelatnosti koje se obavljaju izvan regije ne mogu se uzeti u obzir za poreznu osnovicu na koju se primjenjuje porezna mjera.

(160) Komisija napominje da je Portugal tijekom praćenja 2015. jasno izjavio, a tijekom formalnog ispitnog postupka potvrdio da korisnici nisu nužno morali obavljati svoju djelatnost u regiji te da se potpora u okviru programa primjenjivala i na djelatnosti koje su se obavljale izvan regije (vidjeti uvodne izjave 20. i 21. ove Odluke).

(161) Komisija smatra da je takozvano „zemljopisno ograničenje" podrijetla dobiti kojem se Portugal protivi samo prijenos osnovnih načela iz Smjernica iz 2007. u odluke Komisije iz 2007. i 2013. te da provedba programa ZFM u odnosu na podrijetlo dobiti nije u skladu s odredbama o operativnoj potpori iz tih smjernica.

(162) Komisija u Odluci o pokretanju postupka nije izrazila sumnje o dosljednosti programa s međunarodnim poreznim normama i poreznim pravnim zahtjevima. Za potrebe kontrole državne potpore nužno je procijeniti stvarnost i materijalnost djelatnosti koje obavljaju korisnici u odnosu na Smjernice iz 2007. o operativnoj potpori navedene u uvodnim izjavama 156. i 157. ove Odluke, a ne u odnosu na porezne sporazume OECD-a, koji imaju svoje vlastite porezne ciljeve.

(163) Slično tomu, Komisija ističe da pravni zahtjev za zasebno vođenje računovodstvene dokumentacije o dohotku koji je nastao u ZFM-u u porezne svrhe, a koji je opisan u uvodnoj izjavi 21. ove Odluke, sam po sebi nije dovoljan kako bi otklonio sumnje Komisije u vezi s prikladnom poreznom osnovicom za program ZFM jer nastanak dohotka u ZFM-u podložan tom zahtjevu nije definiran u odnosu na načela iz Smjernica iz 2007. o operativnoj potpori.

(164) Suprotno tomu, to zasebno vođenje računovodstvene dokumentacije dokazuje samo da je manja porezna stopa primijenjena na prihode koji su nastali transakcijama između korisnika potpore, s jedne strane, i subjekata koji su rezidenti u ZFM-u i subjekata koji nisu rezidenti na portugalskom državnom području, s druge strane. Međutim, to zasebno vođenje računovodstvene dokumentacije ne omogućuje da se donese zaključak o tome jesu li te transakcije proizašle iz djelatnosti koje su korisnici potpore stvarno i materijalno obavljali unutar ili izvan Madeire.

(165) Naposljetku, Komisija napominje da su detaljne porezne kontrole porezne osnovice i podrijetla dobiti provedene na temelju pristupa portugalskih nadležnih tijela iz uvodne izjave 158. ove Odluke i da se u njima nije uzimala u obzir povezanost prihvatljive dobiti i dodatnih troškova nastalih u ZFM-u, kako se podrazumijeva Smjernicama iz 2007. i odlukama Komisije iz 2007. i 2013.

(166) Stoga Komisija smatra da argumenti Portugala u vezi s dosljednošću poreznih pravila, pravnih zahtjeva i kontrola povezanih s porezom nisu relevantni za procjenu provedbe programa ZFM u odnosu na Smjernice iz 2007. i odluke Komisije iz 2007. i 2013.

(167) S obzirom na prethodno navedeno, Komisija smatra da njezine sumnje u vezi s podrijetlom dobiti na koju se primjenjivalo smanjenje poreza u ZFM-u nisu otklonjene i zaključuje da je provedba programa ZFM u odnosu na taj kriterij protivna odlukama Komisije iz 2007. i 2013.

Otvaranje/zadržavanje radnih mjesta u regiji

(168) Kako je navedeno u uvodnoj izjavi 151. ove Odluke, najveći iznosi potpore koje korisnici registrirani u ZFM-u mogu ostvariti u okviru odobrene regionalne operativne potpore izračunani su s pomoću najviše gornje granice porezne osnovice na temelju broja radnih mjesta koje su korisnici prijavili svake fiskalne godine.

([180]) Uvodne izjave 73. i 74. ove Odluke.

(169) Komisija ističe da je zahtjev za otvaranje/zadržavanje radnih mjesta bio uvjet za pristup programu i da je uključen u metodu izračuna iznosa potpore u programu ZFM kako ga je prijavio Portugal ([181]) i kako je odobren odlukama Komisije iz 2007. i 2013.

(170) Nadalje, otvaranje radnih mjesta u programu ZFM ocijenjeno je kao doprinos regionalnom razvoju u Odluci Komisije iz 2007. ([182])

(171) Komisija nadalje napominje da je otvaranje/zadržavanje radnih mjesta bilo neodvojivi dio odobrenog regionalnog programa ZFM. Prema tome, broj radnih mjesta parametar je za iznos potpore i mjera doprinosa programa regionalnom razvoju i za te bi se potrebe trebao temeljiti na objektivnoj dokazanoj metodi koja se upotrebljava u praksi odlučivanja o državnim potporama.

(172) Portugal se protivi restriktivnoj definiciji radnih mjesta u EPRV-ima ili ALU-ovima koju Komisija upotrebljava u svrhu izračuna iznosa potpora. Suprotno tomu, Portugal tvrdi da je „definicija radnog mjesta" dosljedna s nacionalnim i međunarodnim propisima o radu, da su korisnici bili podložni brojnim kontrolama čiji su rezultati podijeljeni s Komisijom i da je provedba programa stoga usklađena s odlukama Komisije iz 2007. i 2013.

(173) Suprotno tvrdnjama Portugala ([183]) Komisija smatra da je primjena metode utvrđene u točki 58. Smjernica iz 2007., a posebno u povezanoj bilješci 52., za izračun otvorenih/zadržanih radnih mjesta, odnosno „[b]roj radnih mjesta znači broj tzv. radnih jedinica godišnje (ALU, *annual labour unit*), odnosno broj stalno zaposlenih u jednoj godini, pri čemu zaposleni na skraćeno radno vrijeme ili sezonski radnici čine dijelove ALU", primjerena, čak i ako je uključena samo u dio Smjernica iz 2007. koji se odnosi na regionalnu potporu za ulaganja. Na tu se metodu upućuje i u članku 5. Preporuke Komisije o definiciji mikropoduzeća, malih i srednjih poduzeća ([184]), koja se općenito primjenjuje u zakonodavstvu Unije i posebice u pravilima Unije o državnim potporama jer su te preporuke dosljedno uključene u Prilog I. GBER-u iz 2008., kao i GBER-u iz 2014.

(174) Suprotno argumentu Portugala definicija radnih mjesta u EPRV-ima i ALU-ovima najbolji je način da se sve vrste radnih odnosa i ugovora, trajnog ili privremenog zapošljavanja, zaposlenika i članova upravnog odbora koji imaju više ugovora o radu s različitim društvima, radnika na daljinu, vremena koje zaposlenik stvarno radi za društvo u ZFM-u bez diskriminacije uključi i izračuna na način koji je objektivan i koji se može provjeriti. Komisija ostaje neutralna u odnosu na prirodu radnog odnosa u skladu s nacionalnim pravom, pod uvjetom da je izračun radnih mjesta za potrebe državne potpore objektivan.

(175) Komisija u svakom slučaju napominje da neovisno o definiciji iz bilješke 52. Smjernica iz 2007. Portugal nije primijenio definiciju radnih mjesta kojom bi se djelotvorno izračunao broj radnih mjesta koja su otvorena i zadržana u Madeiri. Kako je navedeno u uvodnoj izjavi 28. ove Odluke, Portugal je kao valjana radna mjesta u okviru programa ZFM prihvatio svako zapošljavanje bilo koje pravne prirode neovisno o godišnjem broju sati, dana ili mjeseci aktivnog rada, kako su ga prijavili korisnici u svojim godišnjim poreznim prijavama. Portugal je to učinio, a da pritom nije provjerio stvarno vrijeme koje je pojedini zaposlenik radio za svakog korisnika i pretvorio ga u EPRV-e.

(176) S obzirom na ishode praćenja iz 2015. i informacije koje je Portugal dostavio tijekom formalnog ispitnog postupka, Komisija smatra da portugalska nadležna tijela na temelju prijava koje su dostavili korisnici nisu mogla provjeriti stvarnost ni trajnost radnih mjesta kako se tražilo odlukama Komisije iz 2007. i 2013., i to upravo zato što nije postojala zajednička objektivna metodologija izračuna primjenjiva na sve vrste radnih odnosa.

([181]) Dopis Portugala od 28. lipnja 2006. (prijava Režima III).
([182]) Točka 64. Odluke Komisije iz 2007.
([183]) Uvodna izjava 87. ove Odluke.
([184]) Preporuka Komisije od 6. svibnja 2003. o definiciji mikropoduzeća, malih i srednjih poduzeća C(2003) 1422 (SL L 124, 20.5.2003., str. 36.).

(177) Naposljetku, Komisija ističe da Portugal nije potvrdio da su na svim radnim mjestima koja su bila zabilježena za primjenu programa ZFM radili zaposlenici koji su doprinosili djelatnostima koje se stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri. Portugalska nadležna tijela navela su da u nekim slučajevima propust prijave broja zaposlenika u godišnjim prijavama nije utjecao na procjenu dospjelog poreza i porezne olakšice; u drugim slučajevima otkrivenima tijekom praćenja iz 2015. postojali su dokazi o radnim mjestima izvan ZFM-a, Madeire, pa čak i izvan Unije. Nadalje, Komisija napominje da Portugal nije dostavio informacije o mjestu stvarnog obavljanja djelatnosti svih zaposlenika korisnika ZFM-a iako je Komisija poslala više zahtjeva ([185]).

(178) Komisija priznaje da je Portugal dostavio dokumentaciju kojom se dokazuje da su provedene mnoge kontrole korisnika programa ZFM-a. Suprotno argumentu Portugala, Komisija nikad nije smatrala upitnom djelotvornost samih poreznih kontrola koje su provodila portugalska nadležna tijela, nego njihovu djelotvornost u odnosu na točan izračun broja radnih mjesta svakog korisnika ZFM-a i procjenu povezanosti otvorenih radnih mjesta i djelatnosti koje se stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri. Dokumentacija koju je Portugal podijelio s Komisijom potvrđuje stvarnost kontrola u porezne svrhe. Međutim, prikupljeni podaci nisu relevantni iz perspektive državne potpore jer se kontrolama nisu provjeravala dva sporna pitanja u ovom predmetu: točan izračun broja radnih mjesta svakog korisnika ZFM-a i povezanost otvorenih radnih mjesta i djelatnosti koje ti korisnici stvarno i materijalno obavljaju u Madeiri.

(179) S obzirom na prethodno navedeno, Komisija smatra da njezine sumnje u vezi s otvaranjem/zadržavanjem radnih mjesta u ZFM-u nisu otklonjene i zaključuje da je provedba programa ZFM u odnosu na taj kriterij protivna odlukama Komisije iz 2007. i 2013.

Zaključak

(180) Prema tome, Komisija zaključuje da je program ZFM, kako ga je proveo Portugal, protivan odlukama Komisije iz 2007. i 2013., kojima je odobren Režim III, i da je stoga nezakonit.

6.2.2. *Spojivost programa ZFM sa Smjernicama iz 2007.*

(181) Portugal tvrdi da nikad nije prihvatio Komisijino tumačenje uvjeta odluka iz 2007. i 2013. u odnosu na podrijetlo dobiti i otvaranje radnih mjesta. Portugal smatra i da ti zahtjevi nisu obvezujući jer su te odluke donesene na temelju Smjernica iz 2007., koje Portugal isto tako smatra neobvezujućima ([186]).

(182) Portugal nadalje tvrdi da definicija otvaranja radnih mjesta na koju se upućuje u Odluci Komisije iz 2007. u odnosu na EPRV-e i ALU-ove nije navedena u odjeljku Smjernica iz 2007. o operativnoj potpori, što Komisija ne niječe ([187]). Stoga bi se program ZFM prema mišljenju portugalskih nadležnih tijela trebao procijeniti isključivo na temelju točaka od 76. do 83. Smjernica iz 2007.

(183) Komisija ističe da je Portugal Smjernice iz 2007. i naknadne odgovarajuće mjere ([188]) prihvatio u dopisu od 10. svibnja 2006., što podrazumijeva da je svaka regionalna potpora morala biti u skladu s pravilima iz tih smjernica ([189]).

([185]) Uvodne izjave 52. i 57. ove Odluke.
([186]) Dopis Portugala od 26. rujna 2019., točke 106., 107. i 272.
([187]) Točka 41. Odluke o pokretanju postupka.
([188]) Komisija je predložila odgovarajuće mjere kako bi se prethodne postojeće regionalne potpore izmijenile ili ukinule zbog novodonesenih pravila, što je uobičajeni postupak nakon donošenja novih smjernica.
([189]) Državne potpore: Smjernice za nacionalne regionalne potpore za 2007.–2013.: Suglasnost 24 države članice s Komisijinim prijedlogom odgovarajućih mjera u skladu s člankom 88. stavkom 1. Ugovora o EZ-u (2006/C 153/04) (SL C 153, 1.7.2006., str. 1.).

(184) Točkama 76. i 80. Smjernica iz 2007. operativna potpora u najudaljenijim regijama odobrena je pod sljedećim uvjetima: i. ako je namijenjena naknadi dodatnih troškova koji nastaju za društva pri obavljanju gospodarske aktivnosti kao posljedica čimbenika navedenih u članku 299. stavku 2. [trenutačno članak 349.] UFEU-a; ii. ako je opravdana u smislu svog doprinosa regionalnom razvitku; i iii. ako je proporcionalna slabostima koje namjerava ublažiti.

(185) Stoga, u mjeri u kojoj su društva koja nisu stvarno i materijalno obavljala svoje djelatnosti u regiji i nisu snosila dodatne troškove iz Smjernica iz 2007. ostvarila koristi od programa ZFM provedba programa nije u skladu sa zahtjevima iz uvodne izjave 184. ove Odluke.

(186) Nadalje, s obzirom na nepostojanje procjene uvjeta otvaranja/zadržavanja radnih mjesta u odnosu na koncept otvaranja radnih mjesta kako je utvrđen u odjeljku Smjernica iz 2007. o potpori za ulaganja ili sudskoj praksi Komisije o državnim potporama program ZFM, kako ga je proveo Portugal, ni u kojem slučaju ne bi bio usklađen s uvjetima iz Smjernica iz 2007. povezanima s operativnom potporom jer ne postoji veza između podrijetla dobiti i stvarnih dodatnih troškova.

Zaključak

(187) S obzirom na prethodno navedeno Komisija smatra da je program ZFM, kako ga je proveo Portugal, protivan odredbama Smjernica iz 2007. i stoga čini nezakonitu potporu koja se ne može smatrati spojivom s unutarnjim tržištem.

6.2.3. *Spojivost programa potpore izravno na temelju članka 107. stavka 3. točke (a) UFEU-a*

(188) Portugal tvrdi da bi Komisija trebala procijeniti učinak programa ZFM „na način dosljedan s politikama EU-a o najudaljenijim regijama radi postizanja ekonomske, socijalne i teritorijalne kohezije” i uzeti u obzir da je on „najdjelotvorniji instrument ekonomske politike za poticanje kohezije, gospodarskog rasta i gospodarske održivosti Madeire” ([190]).

(189) U skladu s člankom 107. stavkom 3. točkom (a) UFEU-a spojivima s unutarnjim tržištem mogu se posebno smatrati potpore namijenjene stavljanju u povoljniji položaj gospodarskog razvoja regija iz članka 349. UFEU-a s obzirom na njihovo strukturno, gospodarsko i socijalno stanje.

(190) U Smjernicama iz 2007. Komisija je utvrdila uvjete pod kojima se regionalne potpore mogu smatrati spojivima s unutarnjim tržištem te kriterije za određivanje područja koja ispunjavaju uvjete iz članka 107. stavka 3. točke (a) UFEU-a. U skladu sa sudskom praksom ([191]), Komisija ograničava primjenu svoje diskrecijske ovlasti donošenjem pravila postupanja i najavom, pri njihovoj objavi, da će se ona nadalje primjenjivati na predmete na koje se odnose i u načelu ne može odstupiti od primjene tih pravila kako ne bi prekršila opća načela prava, kao što su jednako postupanje ili zaštita legitimnih očekivanja. Stoga je Komisija ovaj predmet dužna procijeniti na temelju primjenjivih smjernica, odnosno Smjernica iz 2007., osim ako portugalska nadležna tijela mogu dokazati da zbog iznimnih okolnosti, koje se razlikuju od onih predviđenih Smjernicama iz 2007., program ZFM mora procijeniti izravno na temelju Ugovora. Međutim, portugalska nadležna tijela u ovom predmetu nisu dokazala, a čak ni spomenula takve izvanredne okolnosti. Bez obzira na to što bi se procjena spojivosti programa ZFM, kako ga je proveo Portugal, stoga trebala provesti na temelju Smjernica iz 2007., Komisija će, radi cjelovitosti, u uvodnim izjavama u nastavku ipak procijeniti može li se program ZFM, kako ga je proveo Portugal, smatrati spojivim izravno na temelju UFEU-a.

Doprinos cilju od zajedničkog interesa

(191) Portugal tvrdi da program ZFM doprinosi gospodarskom razvoju ARM-a, koji je u UFEU-u utvrđen kao najudaljenija regija. Portugalska nadležna tijela dostavila su elemente učinka programa na makroekonomskoj razini.

([190]) Dopis Portugala od 26. rujna 2018., točka 209.

([191]) Presuda Suda od 8. ožujka 2016., *Grčka protiv Komisije,* C-431/14 P, ECLI:EU:C:2016:145, točke 69. i 70.

(192) Konkretnije, portugalska nadležna tijela ustrajno ističu važan doprinos programa ZFM proračunskoj konsolidaciji ARM-a. Prema regionalnoj Poreznoj upravi Madeire doprinos društava ZFM-a regionalnom proračunu Madeire u razdoblju od 2012. do 2018. u prosjeku je iznosio [10–20] % ([192]).

(193) S obzirom na prethodno navedeno Komisija smatra da bi, suprotno privremenom stajalištu koje je izrazila u točki 33. Odluke o pokretanju postupka, program ZFM mogao doprinositi regionalnom razvoju Madeire, najudaljenije regije, a time i cilju od zajedničkog interesa.

Primjerenost i proporcionalnost

(194) Namjena operativne potpore oslobođenje je poduzetnika od troškova koje bi inače morao snositi u svakodnevnom upravljanju ili redovnim djelatnostima ([193]).

(195) Stoga se ta vrsta potpore može izvanredno odobriti u najudaljenijim regijama koje ispunjavaju uvjete prihvatljivosti sukladno odstupanju iz članka 87. stavka 3. točke (a) Ugovora o EZ-u [sadašnji članak 107. stavak 3. točka (a) UFEU-a], pod uvjetom da je namijenjena naknadi dodatnih troškova koji nastaju pri obavljanju gospodarske aktivnosti kao posljedica čimbenika navedenih u članku 299. stavku 2. Ugovora o EZ-u [sadašnji članak 349. UFEU-a] ([194]).

(196) Komisija napominje da su društva koja su ostvarila koristi od programa kako je proveden bila oslobođena uobičajenih poreznih troškova iako su određena društva obavljala djelatnosti zbog kojih nisu nastali dodatni troškovi zbog strukturnih poteškoća regije kako je ocijenjeno u odjeljcima 6.2.1. i 6.2.2. ove Odluke.

(197) U tom kontekstu, s obzirom na to da nije proveden na način kojim se nadoknađuju stvarne strukturne poteškoće za društva pri obavljanju djelatnosti u Madeiri, program ZFM ne može se smatrati primjerenim ni proporcionalnim u odnosu na načela/uvjete regionalne operativne potpore radi promicanja gospodarskog razvoja najudaljenijih regija (članak 349. UFEU-a) s obzirom na njihovo strukturno, gospodarsko i socijalno stanje.

Zaključak

(198) S obzirom na sve prethodno navedeno Komisija smatra da je program ZFM, kako ga je proveo Portugal, protivan članku 107. stavku 3. točki (a) UFEU-a i stoga čini nezakonitu potporu koja se ne može smatrati spojivom s unutarnjim tržištem.

6.2.4. *Spojivost potpore s GBER-om iz 2014.*

(199) Portugal smatra da se GBER iz 2014. ne primjenjuje retroaktivno na dodjelu pojedinačnih potpora u okviru programa ZFM u svrhu utvrđivanja njihove spojivosti ([195]). Portugal smatra i da se na temelju fleksibilnog tumačenja GBER-a iz 2014. ne bi zahtijevalo da korisnici ZFM-a obavljaju gospodarsku djelatnost u Madeiri. Dodjele pojedinačnih potpora moraju se istražiti u okviru uvjeta za regionalne operativne potpore predviđene Smjernicama iz 2007. i obuhvaćene su i odlukama Komisije iz 2007. i 2013.

(200) Budući da je Portugal program proveo protivno odlukama Komisije iz 2007. i 2013. te da se program ne može smatrati spojivim s unutarnjim tržištem u skladu sa Smjernicama iz 2007., Komisija mora istražiti mogu li se pojedinačne dodjele u okviru tog programa ipak smatrati spojivima ([196]) u skladu s GBER-om iz 2014., koji se može retroaktivno primjenjivati na pojedinačne potpore, pod uvjetom da su ispunjeni relevantni uvjeti ([197]).

([192]) „Centro Internacional de Negócios da Madeira", Sociedade de Desenvolvimento da Madeira, statistički podaci, prosinac 2018.

([193]) Presuda Prvostupanjskog suda od 9. rujna 2009., *Diputación Foral de Álava i dr. protiv Komisije*, od T-30/01 do T-32/01 i od T-86/02 do T-88/02, ECLI:EU:T:2009:314, točka 226.

([194]) Smjernice iz 2007., točka 80.

([195]) Članak 58. stavak 1. GBER-a iz 2014.

([196]) Komisija smatra da nije potrebno provesti analizu obilježja potpore u okviru programa jer Portugal nikad nije tvrdio da program ZFM ne predstavlja program potpore u smislu Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 93. Ugovora o EZ-u (SL L 83, 27.3.1999., str. 1., više nije na snazi).

([197]) Članak 58. stavak 1. GBER-a iz 2014.

(201) U skladu s člankom 15. stavkom 4. GBER-a iz 2014. „[u] najudaljenijim regijama operativnim programima potpora moraju se nadoknaditi dodatni troškovi poslovanja nastali u najudaljenijim regijama kao izravna posljedica jednog ili nekoliko stalnih ograničenja iz članka 349. Ugovora, ako korisnici svoju ekonomsku djelatnost obavljaju u najudaljenijoj regiji pod uvjetom da godišnji iznos potpore po korisniku u svim programima operativnih potpora provedenima u skladu s ovom Uredbom ne prelazi jedan od sljedećih postotaka: (a) 35 % bruto dodane vrijednosti koju korisnik godišnje ostvaruje u dotičnoj najudaljenijoj regiji; (b) 40 % godišnjih troškova radne snage koje korisnik snosi u dotičnoj najudaljenijoj regiji; (c) 30 % godišnjeg prometa korisnika u dotičnoj najudaljenijoj regiji". Kako je navedeno u tom članku, to izvanredno odobrenje operativne potpore društvu daje se kako bi se nadoknadili dodatni troškovi koji nastaju zbog obavljanja djelatnosti u najudaljenijoj regiji.

(202) Autonomna regija Madeira najudaljenija je regija na temelju članka 349. UFEU-a. Stoga je u skladu s člankom 15. stavkom 4. GBER-a iz 2014. prihvatljiva za regionalnu potporu na temelju odstupanja predviđenog člankom 107. stavkom 3. točkom (a) UFEU-a, pod uvjetom da: i. korisnici obavljaju djelatnost u najudaljenijoj regiji; i ii. godišnji iznos potpore ne premašuje najveći postotak ostvarene godišnje bruto dodane vrijednosti ili nastalih godišnjih troškova radne snage ili ostvarenog godišnjeg prometa korisnika u regiji.

(203) Komisija ističe da se provedena mjera sastoji od poreznih olakšica kojima se smanjuju troškovi koje bi društva morala snositi u sklopu svojih poslovnih djelatnosti. Stoga čini operativnu potporu u korist društava koja mogu ostvariti koristi od nje u okviru ZFM-a.

(204) Na temelju informacija koje je Portugal dostavio tijekom praćenja iz 2015. korisnici programa ZFM koji je proveo Portugal ne obavljaju nužno stvarnu djelatnost u Madeiri. Nadalje, iznosi potpore nisu nužno povezani s bruto dodanom vrijednosti, troškovima radne snage ni prometom ostvarenim u Madeiri.

Zaključak

(205) S obzirom na prethodno navedeno Komisija smatra da su dodjele pojedinačnih potpora u okviru programa ZFM, kako ga je proveo Portugal, protivne odredbama GBER-a iz 2014.

Zaključak

(206) S obzirom na sve prethodno navedeno Komisija zaključuje da program ZFM, kako ga je proveo Portugal, čini nezakonitu potporu koja nije spojiva s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 3. točke (a) UFEU-a.

(207) Stoga donošenje uvjetne odluke u smislu članka 9. stavka 4. Uredbe (EU) 2015/1589, kako je predložio Portugal ([198]), nije primjeren način rješavanja pitanja iz odjeljka 6.2. ove Odluke.

7. **POVRAT, PRAVNA SIGURNOST I LEGITIMNA OČEKIVANJA**

7.1. **Povrat**

(208) U skladu s Ugovorom o funkcioniranju Europske unije i ustaljenom sudskom praksom sudova Unije Komisija je nadležna odlučiti treba li predmetna država članica ukinuti ili izmijeniti potporu kad utvrdi da je potpora nespojiva s unutarnjim tržištem ([199]). Sudovi Unije isto tako dosljedno smatraju da obveza države članice da ukine potporu koju Komisija smatra nespojivom s unutarnjim tržištem služi u svrhu ponovne uspostave prethodne situacije ([200]).

([198]) Uvodna izjava 71. ove Odluke.
([199]) Presuda Suda od 12. srpnja 1973., *Komisija protiv Njemačke*, C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87, točka 13.
([200]) Presuda Suda od 21. ožujka 1990., *Belgija protiv Komisije*, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, točka 66.

(209) U tom kontekstu sudovi Unije utvrdili su da je taj cilj ostvaren kad primatelj vrati iznose koji su mu dodijeljeni na temelju nezakonite potpore, čime će izgubiti prednost pred konkurentima na unutarnjem tržištu te će se ponovno uspostaviti situacija koja je postojala prije isplate potpore ([201]).

(210) U skladu sa sudskom praksom, člankom 16. stavkom 1. Uredbe (EU) 2015/1589 predviđeno je da „[k]ada se u slučajevima nezakonite potpore donesu negativne odluke, Komisija donosi odluku kojom se od dotične države članice zahtijeva da poduzme sve potrebne mjere za povrat sredstava potpore od korisnika”.

(211) Stoga se iznos predmetne mjere, s obzirom na to da je provedena protivno članku 108. stavku 3. UFEU-a i treba se smatrati nezakonitom i nespojivom potporom, mora vratiti kako bi se ponovno uspostavila situacija koja je postojala na unutarnjem tržištu prije njezine dodjele. Povrat bi trebao obuhvaćati razdoblje od datuma stavljanja potpore na raspolaganje korisniku do njezina stvarnog povrata. Na iznos koji treba vratiti treba obračunati kamate do stvarnog povrata.

Identificiranje korisnika koji trebaju vratiti potporu

(212) Nezakonitu i nespojivu potporu moraju vratiti oni poduzetnici koji su u stvarnosti od nje ostvarili korist. Međutim, ako Komisija ne može u samoj odluci identificirati sve poduzetnike koji su primili nezakonitu i nespojivu potporu, to će na početku provedbe postupka povrata morati učiniti sama predmetna država članica, koja će morati ispitati pojedinačnu situaciju svakog predmetnog poduzetnika.

(213) U ovom su konkretnom predmetu potencijalni korisnici nezakonite i nespojive državne potpore fizičke i pravne osobe koje su bile registrirane u ZFM-u od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2014. Portugalska nadležna tijela trebala bi iz te početne skupine korisnika koji trebaju vratiti potporu izuzeti fizičke i pravne osobe za koje se mogu dostaviti dokazi o sljedećem: i. ispunili su uvjete potrebne za ostvarenje koristi od programa ZFM kako je odobreno u odlukama Komisije iz 2007. i 2013., što znači da su njihovi prihodi bili povezani s djelatnošću koja se stvarno i materijalno obavljala u Madeiri te radnim mjestima koja su stvarno otvorena/zadržana u regiji; ili ii. ukupna ostvarena prednost po korisniku u okviru programa ne prelazi granice utvrđene u Uredbi (EZ) br. 1998/2006 ([202]) ili Uredbi (EU) br. 1407/2013 ([203]), pod uvjetom da su te prednosti usklađene s drugim uvjetima utvrđenima u tim uredbama; ili iii. pojedinačna potpora koju je određeni korisnik primio ispunjava uvjete utvrđene u uredbi koja je donesena u skladu s člankom 1. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1588 ([204]), kao što je GBER iz 2014.

(214) Ostale fizičke ili pravne osobe koje su ostvarile koristi od programa ZFM korisnici su nezakonito provedene državne potpore i portugalska nadležna tijela od njih moraju vratiti potporu koju su primile.

Brojčano iskazivanje potpore

(215) Komisija po zakonu nije obvezna utvrditi točan iznos koji se mora vratiti, osobito ako nema potrebne podatke da bi to učinila. Umjesto toga, dovoljno je da se u odluci Komisije navedu podaci koji državi članici omogućuju da bez previše teškoća odredi iznos koji korisnici trebaju vratiti.

(216) Komisija smatra da bi Portugal trebao upotrijebiti sljedeću metodologiju kako bi utvrdio iznos nespojive potpore koji svaki korisnik treba vratiti:

(a) trebao bi za svaku godinu utvrditi broj radnih mjesta u ALU-ovima koji je svaki korisnik otvorio i zadržao u regiji;

([201]) Presuda Suda od 17. lipnja 1999., *Belgija protiv Komisije*, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, točke 64. i 65.
([202]) Prethodna bilješka 170.
([203]) Prethodna bilješka 171.
([204]) Uredba Vijeća (EU) 2015/1588 od 13. srpnja 2015. o primjeni članaka 107. i 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije na određene kategorije horizontalnih državnih potpora (SL L 248, 24.9.2015., str. 1.).

(b) trebao bi za svaku godinu utvrditi poreznu osnovicu u odnosu na prihode povezane s djelatnošću koja se stvarno i materijalno obavljala u Madeiri;

(c) trebao bi primijeniti poreznu stopu ZFM-a na tu poreznu osnovicu uzimajući u obzir broj otvorenih radnih mjesta iz točke (a) na temelju tablica izračuna koje su predstavljene u uvodnim izjavama 12. i 16. ove Odluke;

(d) iznos potpore bit će jednak stvarnom iznosu koji je svaki korisnik primio na godišnjoj osnovi minus iznos koji je stvarno povezan s djelatnošću u Madeiri izračunanoj u skladu s točkom (c).

(217) U svim slučajevima u kojima se zahtijeva povrat se odnosi na razdoblje od trenutka kad je nastala prednost za korisnike, tj. od datuma pravnog akta kojim se korisnicima dodjeljuje pravo da ostvare korist od programa, ne dovodeći u pitanje rok zastare za povrat potpore predviđen člankom 17. stavkom 1. Uredbe (EU) 2015/1589.

(218) Na iznose za povrat obračunava se kamata od dana kad su ti iznosi stavljeni na raspolaganje korisnicima do njihova stvarnog povrata. Kamatna stopa trebala bi se izračunavati na temelju složenoga kamatnog računa u skladu s poglavljem V. Uredbe Komisije (EZ) br. 794/2004 ([205]).

(219) Portugal je tijekom formalnog ispitnog postupka imao poteškoća s dostavljanjem pouzdanih informacija za identifikaciju korisnika i procjenu toga jesu li primili potporu u okviru programa te koji su iznos primili. Ne može se isključiti mogućnost da će Portugal pri sastavljanju završnog popisa korisnika i odgovarajućih iznosa potpore koje trebaju vratiti, kako je predviđeno metodom iz uvodne izjave 216. ove Odluke, ponovno trebati više vremena. U skladu s Obavijesti Komisije o povratu nezakonite i nespojive državne potpore ([206]) i u vezi s vremenom povrata iznosa nezakonite potpore koja nije spojiva s unutarnjim tržištem od pojedinačnih korisnika, portugalska nadležna tijela trebala bi imati četiri mjeseca da dostave završni popis korisnika zajedno s planom provedbe postupka povrata i osam mjeseci za stvarnu provedbu povrata.

7.2. **Pravna sigurnost i legitimna očekivanja**

(220) Portugal smatra da su društva koja su primila potporu u sklopu programa ZFM stekla pravo na pravnu sigurnost i legitimna očekivanja da neće biti podložna nikakvim odlukama o povratu ([207]).

(221) Ograničeni broj zainteresiranih trećih stana iznio je slične argumente ([208]).

(222) Ustaljena je sudska praksa da je načelo zaštite legitimnih očekivanja opće načelo prava EU-a. To je načelo postupno uključeno u pravni poredak Unije putem sudske prakse, u kojoj je ono opisano kao „pravilo višeg pravnog ranga" za zaštitu pojedinaca ([209]), kao „jedno od temeljnih načela Zajednice" ([210]) i kao „opće načelo" ([211]). Ono se smatra

([205]) Uredba Komisije (EZ) br. 794/2004 od 21. travnja 2004. o provedbi Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL L 140 30.4.2004., str. 1.). Vidjeti posebno izmjenu članka 9. i članka 11. stavka 3. Uredbom Komisije (EZ) br. 271/2008 od 30. siječnja 2008. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 794/2004 o provedbi Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu članka 93. Ugovora o EZ-u (SL L 82, 25.3.2008., str. 1.).

([206]) Obavijest Komisije o povratu nezakonite i nespojive državne potpore (2019/C 247/01) (SL C 247, 23.7.2019., str. 1.), točke 68. i 72.

([207]) Uvodne izjave 94. i 95. ove Odluke.

([208]) Uvodna izjava 110. ove Odluke.

([209]) Presuda Suda od 14. svibnja 1975., *CNTA protiv Komisije*, 74/74, ECLI:EU:C:1975:59, točka 44.

([210]) Presuda Suda od 7. lipnja 2005., *VEMW i dr.*, C-17/03, ECLI:EU:C:2005:362, točka 73.

([211]) Presuda Suda od 4. listopada 2001., *Italija protiv Komisije*, C-403/99, ECLI:EU:C:2001:507, točka 35.

posljedicom načela pravne sigurnosti, prema kojem zakonodavstvo Unije mora biti izvjesno i njegova primjena mora biti predvidljiva za osobe koje su mu podložne, tako što se njime teži posebno osigurati zaštita legitimnih situacija u kojima su se našle jedna ili više fizičkih ili pravnih osoba u slučaju izmjene pravila ([212]). Kako je opisano u uvodnim izjavama od 12. do 17. ove Odluke, zahtjevi utvrđeni u odlukama Komisije iz 2007. i 2013. pod kojima se program ZFM smatra spojivim s unutarnjim tržištem bili su jasni i provedba tih zahtjeva bila je lako predvidljiva. Prema tome, odluka o povratu u ovom predmetu u potpunosti je u skladu s načelom pravne sigurnosti.

(223) U skladu s ustaljenom sudskom praksom Unije pozivanje na pravo oslanjanja na načelo legitimnih očekivanja pretpostavlja da je institucija EU-a zainteresiranoj osobi dala precizna, bezuvjetna i dosljedna jamstva koja potječu iz ovlaštenih i pouzdanih izvora ([213]). Međutim, osoba se ne može pozivati na povredu tog načela ako ne postoje konkretna jamstva koja joj je dalo upravno tijelo ([214]).

(224) Stoga se ne može legitimno očekivati da je potpora zakonita osim ako je dodijeljena u skladu s postupkom utvrđenim u članku 108. UFEU-a jer bi dobar poduzetnik obično trebao moći odrediti je li se taj postupak slijedio ([215]).

(225) Iz ove Odluke proizlazi da Komisija ne osporava postojanje i spojivost programa potpore koji je odobrila u odlukama iz 2007. i 2013. Ova se Odluka odnosi na provedbu programa ZFM jer ona nije ispunjavala uvjete tih odluka (tj. u nekim se slučajevima društvima registriranima u ZFM-u omogućilo da ostvare korist od potpore u obliku smanjenja porezne stope na dobit ostvarenu djelatnostima koje se nisu stvarno i materijalno obavljale u Madeiri i koja je izračunana na temelju broja otvorenih ili zadržanih radnih mjesta u ZFM-u koji nije moguće provjeriti). Činjenica da je Komisija odlukama iz 2007. i 2013. odobrila program ZFM ne dovodi do zaključka da je Komisija dala precizna, bezuvjetna i dosljedna jamstva da će se Režim III tretirati kao spojiva potpora u situacijama u kojima nisu ispunjeni uvjeti odobrenja.

(226) Komisija podsjeća da je zatražila da se u nacrt zakona koji je Portugal prijavio 28. lipnja 2006. uvede izričita odredba o tome da će smanjenje poreza biti ograničeno na dobit ostvarenu djelatnostima koje se obavljaju u Madeiri ([216]). Portugal je to odbio učiniti jer je smatrao da ta odredba nije potrebna s obzirom na to da ta činjenica proizlazi iz pravne osnove ZFM-a ([217])..

(227) S obzirom na prethodno navedeno Portugal i korisnici programa ZFM ne mogu valjano tvrditi da bi odluka o tome da program ZFM, kako ga je proveo Portugal, čini potporu nespojivu s unutarnjim tržištem prekršila načelo pravnih očekivanja ili pravne sigurnosti, čime bi se spriječio povrat te nespojive potpore.

([212]) U vezi s tim vidjeti presudu Suda od 18. svibnja 2000., *Rombi i Arkopharma*, C-107/97, ECLI:EU:C:2000:253, točku 66. i u njoj navedenu sudsku praksu te Mišljenje nezavisnog odvjetnika Légera izneseno 9. veljače 2006., *Belgija i Forum 187 protiv Komisije*, spojeni predmeti C-182/03 i C-217/03, ECLI:EU:C:2006:89, točku 367.

([213]) Presuda Suda od 21. srpnja 2011., *Alcoa Trasformazioni protiv Komisije*, C-194/09 P, ECLI:EU:C:2011:497, točka 71. i u njoj navedena sudska praksa; presuda Općeg suda od 30. lipnja 2005., *Branco protiv Komisije*, T-347/03, ECLI:EU:T:2005:265, točka 102. i u njoj navedena sudska praksa; presuda Općeg suda od 23. veljače 2006., *Cementbouw Handel & Industrie protiv Komisije*, T-282/02, ECLI:EU:T:2006:64, točka 77.; presuda Općeg suda od 30. lipnja 2009., *CPEM protiv Komisije*, T-444/07, ECLI:EU:T:2009:227, točka 126.

([214]) Presuda Prvostupanjskog suda od 14. veljače 2006., *TEA-CEGOS i dr. protiv Komisije*, spojeni predmeti T-376/05 i T-383/05, ECLI:EU:T:2006:47, točka 88. i u njoj navedena sudska praksa. Vidjeti i po analogiji presudu Prvostupanjskog suda od 30. studenoga 2009., *Francuska i France Télécom protiv Komisije*, spojeni predmeti T-427/04 i T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, točka 261.

([215]) Presuda Suda od 20. ožujka 1997., *Land Rheinland-Pfalz protiv Alcan Deutschland*, C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, točka 25. i u njoj navedena sudska praksa.

([216]) Dopis od 9. studenoga 2006. (D/54422).

([217]) Dopis Portugala s odgovorom od 19. prosinca 2006.

8. **ZAKLJUČAK**

(228) Komisija zaključuje da je Portugal nezakonito proveo program ZFM protivno članku 108. stavku 3. UFEU-a i da je potpora odobrena pojedinačnim korisnicima u okviru tog programa nespojiva s unutarnjim tržištem,

DONIJELA JE OVU ODLUKU:

Članak 1.

Portugal je nezakonito stavio na snagu program potpore „Zona Franca da Madeira (ZFM) – Režim III", u mjeri u kojoj ga je Portugal proveo protivno Odluci Komisije C(2007) 3037 final i Odluci Komisije C(2013) 4043 final, protivno članku 108. stavku 3. Ugovora o funkcioniranju Europske unije i taj je program nespojiv s unutarnjim tržištem.

Članak 2.

Pojedinačna potpora dodijeljena u okviru programa iz članka 1. ne čini potporu ako u trenutku dodjele ispunjava uvjete utvrđene uredbom donesenom u skladu s člankom 2. Uredbe (EU) 2015/1588 koja je bila primjenjiva u trenutku dodjele potpore.

Članak 3.

Pojedinačna potpora dodijeljena u okviru programa iz članka 1. koja je u trenutku dodjele ispunjavala uvjete utvrđene odlukama iz članka 1. ili uredbom donesenom u skladu s člankom 1. Uredbe (EU) 2015/1588 spojiva je s unutarnjim tržištem do najvišeg stupnja intenziteta koji se primjenjuje na tu vrstu potpore.

Članak 4.

1. Portugal je dužan osigurati da korisnici vrate nespojivu potporu dodijeljenu u okviru programa iz članka 1.

2. Na iznose koji se moraju vratiti obračunavaju se kamate od datuma kad su stavljeni na raspolaganje korisnicima do datuma njihova stvarnog povrata.

3. Kamate se obračunavaju na temelju složenog kamatnog računa u skladu s poglavljem V. Uredbe (EZ) br. 794/2004.

4. Portugal je dužan ukinuti nespojivi program potpore u mjeri u kojoj je to navedeno u članku 1. i otkazati sve buduće isplate potpore s učinkom od datuma obavijesti o ovoj Odluci.

Članak 5.

1. Povrat potpore dodijeljene u okviru programa iz članka 1. stupa na snagu odmah i odmah proizvodi učinak.

2. Portugal osigurava provedbu ove Odluke u roku od osam mjeseci od datuma obavijesti o ovoj Odluci.

Članak 6.

1. U roku od četiri mjeseca od obavijesti o ovoj Odluci Portugal Komisiji dostavlja sljedeće informacije:

(a) popis korisnika koji su primili potporu u okviru programa iz članka 1. i ukupan iznos koji je svaki korisnik primio na temelju programa;

(b) ukupan iznos (glavnica i kamate na iznos povrata) koji svaki korisnik mora vratiti;

(c) podroban opis mjera predviđenih radi usklađivanja s ovom Odlukom.

2. Portugal obavještava Komisiju o tijeku nacionalnih mjera koje su poduzete kako bi se provela ova Odluka sve dok se ne vrati potpora dodijeljena u okviru programa iz članka 1. Na zahtjev Komisije odmah dostavlja informacije o već poduzetim i planiranim mjerama radi usklađivanja s ovom Odlukom.

Portugal dostavlja i detaljne informacije o iznosima potpore i kamata na iznos povrata koje su korisnici već vratili.

Članak 7.

Ova je Odluka upućena Portugalskoj Republici.

Komisija može objaviti identitet korisnikâ nespojive potpore i iznose potpore i kamata na iznos povrata koji su vraćeni na temelju ove Odluke, ne dovodeći u pitanje članak 30. Uredbe (EU) 2015/1589.

Sastavljeno u Bruxellesu 4. prosinca 2020.

Za Komisiju
Margrethe VESTAGER
Članica Komisije