# SKLEPI

## SKLEP KOMISIJE (EU) 2022/1414

**z dne 4. decembra 2020**

**o shemi pomoči SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN), ki jo je izvajala Portugalska v okviru ureditve Zona Franca da Madeira (ZFM) – Režim III**

*(notificirano pod dokumentarno številko C(2020) 8550)*

**(Besedilo v portugalskem jeziku je edino verodostojno)**

**(Besedilo velja za EGP)**

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije, zlasti člena 108(2), prvi pododstavek, Pogodbe,

ob upoštevanju Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru, zlasti člena 62(1), točka (a), Sporazuma,

po pozivu vsem zainteresiranim stranem, naj predložijo svoje pripombe v skladu s členom 108(2) Pogodbe o delovanju Evropske unije ([1]), in ob upoštevanju teh pripomb,

ob upoštevanju naslednjega:

### 1. **POSTOPEK**

(1) Komisija je z dopisom z dne 12. marca 2015 v okviru dejavnosti spremljanja v letu 2015 (v nadaljnjem besedilu: spremljanje iz leta 2015) ([2]) Portugalsko zaprosila za informacije, da bi preučila, ali je shema Zona Franca da Madeira (v nadaljnjem besedilu: shema ZFM ali Režim III), ki jo je Komisija odobrila kot združljivo regionalno pomoč, spoštovala veljavne predpise in zlasti sklepa Komisije z dne 27. junija 2007 ([3]) (v nadaljnjem besedilu: sklep Komisije iz leta 2007), ki se uporablja od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2013, ter z dne 2. julija 2013 ([4]) (v nadaljnjem besedilu: sklep Komisije iz leta 2013), ki se uporablja od 1. januarja 2013 do 31. decembra 2013. Komisija je naprej zaprosila za informacije o pravnem okviru sheme ([5]), nato pa preučila njeno izvajanje na podlagi vzorca 26 upravičencev, ki so v okviru sheme ZFM prejeli pomoč v letih 2012 in 2013.

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

([2]) V členu 108(1) PDEU je določeno, da „Komisija v sodelovanju z državami članicami redno preverja vse sisteme pomoči, ki obstajajo v teh državah“. Glej tudi člen 21(1) Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL L 248, 24.9.2015, str. 9). V ta namen Komisija na podlagi vzorca shem redno preverja, ali države članice pravilno uporabljajo pravila o državni pomoči, in sicer tako v smislu skladnosti nacionalne zakonodaje kot v smislu dodeljevanja individualne pomoči, pri čemer preverjanje slednjega temelji na vzorcu upravičencev. Spremljanje iz leta 2015 je zajemalo leti 2012 in 2013.

([3]) Odobritev državne pomoči v okviru določb členov 87 in 88 Pogodbe ES – Primeri, v katerih Komisija ne vloži ugovora (UL C 240, 12.10.2007, str. 1).

([4]) Odobritev državne pomoči v skladu s členoma 107 in 108 PDEU – Primeri, v katerih Komisija ne vloži ugovora (UL C 220, 1.8.2013, str. 1).

([5]) Člen 36 statuta o davčnih spodbudah (*Estatuto dos Benefícios Fiscais*; v nadaljnjem besedilu: EBF), odobrenega z uredbo z zakonsko močjo št. 215/89 z dne 1. julija 1989, ponovno objavljenega z uredbo z zakonsko močjo št. 108/2008 z dne 26. junija in spremenjenega z zakonom št. 83/2013 z dne 9. decembra. Glej tudi uredbo z zakonsko močjo št. 165/86 z dne 26. junija, kakor je bila spremenjena s členom 2 zakona št. 55/2013 z dne 8. avgusta, in sklep št. 46/2010 regionalnega sekretariata za finance (*Secretaria Regional do Plano e das Finanças*) z dne 18. avgusta.

(2) Portugalska je informacije predložila 4. maja 2015. Službe Komisije so 5. junija zahtevale dodatne informacije, Portugalska pa je odgovorila 6. julija. Komisija je 1. oktobra 2015 poslala še eno zahtevo za informacije, na katero je Portugalska odgovorila 29. oktobra. Službe Komisije so 29. februarja 2016 zahtevale dodatne informacije, Portugalska pa je odgovorila 1., 8. in 12. aprila 2016. Na podlagi zahtev služb Komisije za dodatne informacije z dne 29. marca in 11. avgusta 2017 je Portugalska predložila informacije 2. maja oziroma 11. septembra 2017. Komisija je po konferenčnem klicu s portugalskimi organi, ki je potekal 26. oktobra 2017, Portugalski 27. oktobra posredovala še eno zahtevo za informacije, na katero je Portugalska odgovorila 21. in 22. novembra 2017. Po sestanku med Komisijo in portugalskimi organi 4. decembra 2017 je Portugalska zaprosila za podaljšanje roka za predložitev manjkajočih informacij do konca decembra 2017. Službe Komisije so 7. decembra 2017 Portugalski poslale vprašanja, na katere Portugalska do takrat še ni odgovorila. Portugalska je informacije predložila 2. februarja 2018. Na zahtevo Portugalske je 27. marca 2018 potekal še en sestanek med Komisijo in portugalskimi organi.

(3) Komisija je z dopisom z dne 6. julija 2018 Portugalsko obvestila, da bo v zvezi s shemo ZFM začela postopek iz člena 108(2) Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU) (v nadaljnjem besedilu: sklep o začetku postopka) ([6]).

(4) Portugalski organi so v dopisu z dne 30. julija 2018 opozorili, da celotno besedilo sklepa o začetku postopka po njihovem mnenju predstavlja zaupne informacije, in Komisijo pozvali, naj tega sklepa ne objavi v celoti, pač pa le njegov kratek povzetek, katerega besedilo so predlagali.

(5) Portugalska je v dopisu z dne 11. septembra 2018 predložila seznam vseh podjetij, ki so bila v obdobju 2007–2014 vključena v shemo ZFM, in seznam 25 največjih upravičencev do pomoči v obdobju 2007–2011 in letu 2014 v skladu z zahtevama iz odstavka 64, točki 1 in 2, sklepa o začetku postopka. Portugalska je ponovno zaprosila za podaljšanje roka za predložitev manjkajočih informacij, in sicer do konca septembra 2018. Portugalska je 26. septembra 2018 predložila pripombe v zvezi z začetkom postopka v skladu s členom 108(2) PDEU in v zvezi z informacijami, zahtevanimi v odstavku 64, točke 3 do 7, sklepa o začetku postopka.

(6) Komisija je po obsežnih razpravah s Portugalsko o vprašanjih zaupnosti v zvezi s sklepom o začetku postopka, glede katerih dogovor ni bil dosežen, z dopisom z dne 11. februarja 2019 ([7]) Portugalsko obvestila, da se je odločila zavrniti zahtevo glede zaupnosti, ki so jo predložili portugalski organi, in objaviti sklep, kot je bil sprejet 6. julija 2018. Portugalska se zoper sklep ni pritožila na sodiščih Unije in je v dopisu z dne 5. marca 2019 navedla, da se z njegovo objavo strinja.

(7) Sklep o začetku postopka je bil 15. marca 2019 objavljen v *Uradnem listu Evropske unije* ([8]). Komisija je zainteresirane strani pozvala, naj predložijo svoje pripombe glede zadevne sheme pomoči.

(8) Na zahtevo Portugalske je med Komisijo in portugalskimi organi 10. aprila 2019 potekal še en sestanek. Na sestanku je bila Portugalska pozvana k predložitvi manjkajočih informacij, zahtevanih v odstavku 64 sklepa o začetku postopka. Po tem sestanku je Portugalska z dopisom z dne 24. aprila 2019 predložila podatke o davčnih kontrolah, ki so jih nacionalni davčni organi opravili pri upravičencih v okviru sheme ZFM. Poleg tega je Portugalska za isto obdobje predložila podatke o razlikah, ugotovljenih v davčnih napovedih podjetij, vključenih v shemo ZFM, in dodatne podatke o popravkih davka, ki jih morajo plačati davčni zavezanci, vključeni v shemo.

(9) Komisija je prejela pripombe zainteresiranih strani. Z dopisoma z dne 23. maja in 12. junija 2019 jih je posredovala Portugalski, ki je imela možnost, da nanje odgovori. Pripombe Portugalske je prejela z dopisom z dne 26. junija 2019.

([6]) Državna pomoč – Portugalska – Državna pomoč SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) – Zona Franca da Madeira (ZFM) – Režim III – Poziv k predložitvi pripomb na podlagi člena 108(2) Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL C 101, 15.3.2019, str. 7).

([7]) C(2019) 1066 final (dopis ni objavljen v Uradnem listu).

([8]) Državna pomoč – Portugalska – Državna pomoč SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) – Zona Franca da Madeira (ZFM) – Režim III – Poziv k predložitvi pripomb na podlagi člena 108(2) Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL C 101, 15.3.2019, str. 7).

## 2. PODROBEN OPIS SHEME POMOČI

### 2.1 Shema ZFM na podlagi sklepa Komisije iz leta 2007

(10) Po uradnem obvestilu, ki ga je predložila Portugalska, je Komisija leta 2007 odobrila shemo ZFM ([9]) za obdobje od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2013 na podlagi smernic o regionalni pomoči za obdobje 2007–2013 ([10]) (v nadaljnjem besedilu: smernice o regionalni pomoči iz leta 2007). Podjetja, ki so bila v okviru sheme registrirana in odobrena pred 31. decembrom 2013 ([11]), so bila do 31. decembra 2020 upravičena do znižanja davka od dohodkov pravnih oseb oziroma oprostitve drugih davkov, kot je navedeno v uvodni izjavi 12 tega sklepa.

(11) Komisija je shemo ZFM odobrila kot združljivo pomoč za tekoče poslovanje, katere namen sta spodbujanje regionalnega razvoja in diverzifikacija gospodarske strukture na Madeiri. Ker je avtonomna regija Madeira najbolj oddaljena regija, opredeljena v členu 299(2) Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti (v nadaljnjem besedilu: Pogodba ES) (zdaj člen 349 PDEU), je v skladu s členom 87(3), točka (a), Pogodbe ES (zdaj člen 107(3), točka (a), PDEU) upravičena do regionalne pomoči za tekoče poslovanje. Namen regionalne pomoči za tekoče poslovanje je nadomestiti dodatne stroške izvajanja gospodarske dejavnosti podjetij v tej regiji, ki izhajajo iz strukturnih pomanjkljivosti najbolj oddaljenih regij ([12]).

(12) Shema ZFM, kot jo je odobrila Komisija leta 2007, je odobrila pomoč v obliki znižanja davka od dohodkov pravnih oseb ([13]) na dobiček iz dejavnosti, ki se dejansko in fizično izvajajo na Madeiri ([14]), oprostitve plačila občinskih in lokalnih davkov, pa tudi oprostitve davka na prenos nepremičnin za ustanovitev podjetja v okviru sheme ZFM ([15]), in sicer do najvišjih zneskov pomoči na osnovi najvišjih zgornjih mej davčne osnove, ki se uporabljajo za letno davčno osnovo upravičencev. Te zgornje meje so bile določene na podlagi števila delovnih mest, ki bi jih imel upravičenec vsako poslovno leto, kot sledi:

| Število ustvarjenih ali ohranjenih delovnih mest na leto | Največje zgornje meje davčne osnove v EUR | Najvišji znesek pomoči v 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]) Shema ZFM vključuje mednarodni poslovni center Madeira (*Centro Internacional de Negócios da Madeira* – CINM), mednarodni ladijski register (*Registo Internacional de Navios*) in industrijsko prosto cono (*Zona Franca Industrial*). Prvič je bila odobrena leta 1987 (Režim I) s sklepom Komisije z dne 27. maja 1987 v zadevi N 204/86 (SG(87) D/6736); podaljšana je bila leta 1992 s sklepom Komisije z dne 27. januarja 1992 v zadevi E 13/91 (SG(92) D/1118) in leta 1995 s sklepom Komisije z dne 3. februarja 1995 v zadevi E 19/94 (SG (95) D/1287). Shema naslednica (Režim II) je bila odobrena s sklepom Komisije z dne 11. decembra 2002 v zadevi N222/A/2002 (UL C 65, 19.3.2003, str. 23). Leta 2007 je bila s sklepom Komisije z dne 27. junija 2007 v zadevi N 421/2006 (UL C 240, 12.10.2007, str. 1) odobrena tretja shema naslednica (Režim III), ki je bila nato spremenjena leta 2013 (sprememba Režima III) s sklepom Komisije z dne 2. julija 2013 v zadevi SA.34160 (2011/N) (UL C 220, 1.8.2013, str. 1). Leta 2013 je bila s sklepom Komisije z dne 26. novembra 2013 v zadevi SA. 37668 (2013/N) (UL C 37, 7.2.2014, str. 10) podaljšana do 30. junija 2014, nato pa še leta 2014 (podaljšanje Režima III do konca leta 2014) s sklepom Komisije z dne 8. maja 2014 v zadevi SA. 38586 (2014/N) (UL C 210, 4.7.2014, str. 27).

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

([11]) Po dveh podaljšanjih, odobrenih s sklepoma Komisije iz opombe 9, je bil ta datum izteka podaljšan do 31. decembra 2014.

([12]) Oddaljenost, otoška lega, majhnost, težavna topografija in podnebje ter ekonomska odvisnost od maloštevilnih proizvodov.

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

([14]) Odstavek 14 sklepa Komisije iz leta 2007.

([15]) Odstavek 17 sklepa Komisije iz leta 2007. Glej tudi člen 36(1) in (10) ter člen 33(4) do (8) in (11) EBF.

(13) Pod nekaterimi pogoji ([16]) so lahko podjetja, registrirana v industrijski prosti coni v okviru sheme ZFM, upravičena do dodatnega 50-odstotnega znižanja davka od dohodkov pravnih oseb.

(14) Dostop do sheme ZFM je bil omejen na dejavnosti s seznama iz sklepa Komisije iz leta 2007, ki temeljijo na statistični klasifikaciji gospodarskih dejavnosti v Evropski skupnosti (NACE rev. 1.1) ([17]) in vključujejo: kmetijstvo in živinorejo (področje A, oznaki 01.4 in 02.02), ribištvo in ribiške storitve (področje B, oznaka 05), predelovalne dejavnosti (področje D), oskrbo z električno energijo, plinom in vodo (področje E, oznaka 40), trgovino (področje G, oznaki 50 in 51), promet in zveze (področje I, oznake 60 do 64), poslovanje z nepremičninami, dajanje v najem in poslovne dejavnosti (področje K, oznake 70 do 74), višje izobraževanje in/ali izobraževanje odraslih (področje M, oznaki 80.3 in 80.4), druge dejavnosti za skupnost (področje O, oznake 90, 92 in 93.01) ([18]). Portugalski organi so se strinjali, da bodo v primeru kakršnih koli sprememb seznama glede na to, da se lahko tovrstni klasifikacijski sistemi še naprej spreminjajo, o tem ustrezno obvestili Komisijo ([19]).

(15) Vse dejavnosti, ki vključujejo finančno posredništvo, zavarovalniške ter pomožne finančne in z zavarovanjem povezane dejavnosti (področje J, oznake NACE 65 do 67), in vse storitve znotraj skupine (usklajevanje, zakladniške dejavnosti in distribucijski centri), ki bi se lahko izvajale v okviru področja K, oznaka 74 (storitve, ki so v glavnem namenjene podjetjem), so bile izključene iz uporabe sheme ([20]). Sklep Komisije iz leta 2007 je vključeval tudi zavezo portugalskih organov, da bodo Komisiji zagotovili imena podjetij, katerih vloge za vključitev v shemo ZFM so bile zavrnjene, in razloge za te zavrnitve ([21]).

### 2.2 **Shema ZFM na podlagi sklepa Komisije iz leta 2013**

(16) Na podlagi uradnega obvestila Portugalske je Komisija leta 2013 odobrila 36,7-odstotno povečanje najvišjih zgornjih mej davčne osnove, za katere se je uporabljalo znižanje davka od dohodkov pravnih oseb. Tako so bili od leta 2013 najvišje zgornje meje davčne osnove in najvišji zneski pomoči naslednji:

| Število ustvarjenih ali ohranjenih delovnih mest na leto | Največje zgornje meje davčne osnove v EUR (2013–2014) | Najvišji znesek pomoči v 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) V uradnem obvestilu, na podlagi katerega je bil sprejet sklep Komisije iz leta 2013, so portugalski organi navedli, da so vsi drugi pogoji iz sheme, odobrene leta 2007, ostali nespremenjeni ([22]).

([16]) Vsaj dve od naslednjih postavk: (a) posodobitev regionalne gospodarske strukture s tehnološkimi inovacijami v zvezi s proizvodi in proizvodnimi ali poslovnimi metodami; (b) diverzifikacija regionalnega gospodarstva, zlasti z uvedbo novih dejavnosti z visoko dodano vrednostjo; (c) zaposlitev visoko usposobljenih človeških virov; (d) izboljšanje okoljskih razmer in (e) odprtje vsaj 15 novih delovnih mest, ki se ohranijo najmanj pet let (odstavek 16 sklepa Komisije iz leta 2007 in člen 36(5) EBF).

([17]) Uredba Komisije (ES) št. 29/2002 z dne 19. decembra 2001 o spremembah Uredbe Sveta (EGS) št. 3037/90 o statistični klasifikaciji gospodarskih dejavnosti v Evropski skupnosti (UL L 6, 10.1.2002, str. 3).

([18]) Odstavek 25 sklepa Komisije iz leta 2007.

([19]) Odstavek 29 sklepa Komisije iz leta 2007.

([20]) Odstavek 26 sklepa Komisije iz leta 2007.

([21]) Odstavek 32 sklepa Komisije iz leta 2007.

([22]) Odstavek 12 sklepa Komisije iz leta 2013.

### 2.3 **Shema ZFM, ki jo je vzpostavila Portugalska, in stališča Portugalske v okviru spremljanja iz leta 2015**

(18) Spremljanje Režima III za leti 2012 in 2013 je potekalo v okviru spremljanja iz leta 2015 ([23]). Informacije, ki jih je Portugalska predložila med spremljanjem in naknadno preiskavo po uradni dolžnosti (v nadaljnjem besedilu: preiskava iz leta 2016), so privedle do ugotovitev, navedenih v nadaljevanju.

#### 2.3.1 *Izvor dobička, za katerega se uporablja znižanje davka od dohodkov*

(19) V sklepih Komisije iz let 2007 in 2013 je navedeno, da se znižanje davka, ki ga omogoča shema ZFM, uporablja samo za dobiček iz dejavnosti, ki se dejansko in fizično izvajajo na Madeiri ([24]). Med spremljanjem iz leta 2015 je Komisija zahtevala pojasnila glede uporabe tega pogoja. V okviru spremljanja iz leta 2015 in preiskave iz leta 2016 se je izkazalo, da so bila nekatera podjetja v okviru sheme ZFM, vključena v vzorec, upravičena do znižanja davka od dohodkov pravnih oseb na dobiček iz dejavnosti, ki se niso dejansko in fizično izvajale na Madeiri.

(20) To je Portugalska potrdila in v zvezi s tem navedla, da so, kar zadeva davek od dohodkov pravnih oseb, davčni zavezanci s sedežem ali krajem dejanskega upravljanja na Madeiri tam obdavčeni za vse svoje prihodke, ne glede na to, ali njihova dejavnost ustvarja prihodke, uporablja vložke in/ali povzroča stroške na lokaciji, ki ni lokacija sedeža ali kraja dejanskega upravljanja, če navedene prihodke, vložke in stroške prejema, dodeljuje in nosi podjetje ter so povezani z dejavnostjo podjetja. Vsi ti prihodki se ustvarijo na portugalskem ozemlju ali zunaj njega in se v primeru, da izhajajo iz dejavnosti, ki so bile odobrene v okviru sheme ZFM in jih izvajajo subjekti s sedežem ali krajem dejanskega upravljanja na Madeiri, prijavijo in upoštevajo pri izračunu davčne osnove in zneska, za katerega se uporablja ustrezna davčna stopnja ([25]).

(21) Portugalska je pojasnila, da je bilo v okviru sheme ZFM z namenom zagotovitve, da se prihodki pravilno prijavljajo za davčne namene, zahtevano ločeno računovodsko evidentiranje prihodkov, za katere se šteje, da so ustvarjeni na portugalskem ozemlju in za katere se uporablja običajni davek od dohodkov, ter prihodki, za katere se šteje, da so ustvarjeni zunaj portugalskega ozemlja in za katere se uporablja nižji davek od dohodkov pravnih oseb v okviru sheme ZFM. V prvem primeru gre za prihodke, ki jih upravičenci v okviru sheme ZFM ustvarijo s transakcijami z rezidenti portugalskega ozemlja ali na njegovem geografskem območju, ki vključuje avtonomno regijo Madeiro, ne pa tudi proste cone na Madeiri. V drugem primeru gre za prihodke, ki jih upravičenci v okviru sheme ZFM ustvarijo s transakcijami s subjekti, ki niso rezidenti nacionalnega ozemlja, in prihodke, ki izhajajo iz same sheme ZFM ([26]).

(22) Portugalska je trdila, da glede na oznake NACE, odobrene v okviru področja uporabe sheme ZFM, ter pretežno mednarodno naravo in obseg dejavnosti, ki se izvajajo v okviru sheme ZFM, pogoj, da se dejavnosti dejansko in fizično izvajajo na Madeiri, ne pomeni in ne bi mogel pomeniti, da morajo biti dejavnosti v geografskem smislu omejene na ozemlje Madeire in da morajo biti prihodki ustvarjeni izključno na tem geografskem območju ([27]). Zato po mnenju Portugalske ozka razlaga Komisije ni ustrezala dejanski situaciji, ni bila v skladu s ciljem shem v najbolj oddaljenih regijah, tj. privabiti naložbe z enotnega trga in drugod, neskladna pa je bila tudi s temeljno pravico Unije do ustanavljanja in prostega pretoka blaga, oseb, storitev in kapitala. Nezadostna konkurenčnost Režima III v primerjavi z drugimi jurisdikcijami, ki konkurirajo Madeiri, je bil eden od razlogov za to, da je Komisija leta 2013 odobrila zvišanje zgornjih mej sheme: to je pokazalo, da je bilo in da ostaja privabljanje mednarodnih in ne le regionalnih podjetij zelo pomembno za razvoj najbolj oddaljenih regij.

([23]) Opomba 2.
([24]) Opomba 14.
([25]) Dopis Portugalske z dne 11. septembra 2017 (2017/085166), str. 20 do 23.
([26]) Dopis Portugalske z dne 11. septembra 2017, str. 22.
([27]) Dopisa Portugalske z dne 31. marca 2016 (2016/031779), str. 6, in 11. septembra 2017, str. 18.

(23) Portugalska je poleg tega navedla, da se lahko šteje, da se dejavnost dejansko in fizično izvaja v avtonomni regiji Madeira, če dejavnost tam dejansko poteka in če ima podjetje tam pisarno, ustrezno osebje in vire ter dejanski in učinkovit center za sprejemanje odločitev. Trdila je tudi, da to ne pomeni, da morajo vsi človeški viri podjetja vse svoje naloge opravljati na Madeiri ali da morajo dejavnosti podjetja potekati izključno na geografskem območju Madeire. Nazadnje je navedla, da dejavnosti, ki se dejansko in fizično izvajajo na Madeiri, kot so opredeljene v odstavku 14 sklepa Komisije iz leta 2007, ni mogoče razumeti tako, da pomenijo samo dejavnosti, ki potekajo na ozemlju avtonomne regije Madeira ([28]).

(24) Portugalska je poleg tega navedla, da so letne davčne napovedi, na podlagi katerih sta bila določena dolgovani davek in znižanje davka, temeljile na izjavah upravičencev. Davčni organi domnevajo, da so te izjave resnične in točne, nato pa jih na centralni ravni potrdi davčni in carinski organ. V primeru dvomov ta domneva preneha veljati, davčni organi pa lahko zahtevajo dodatne informacije za oceno, ali prihodki, za katere se uporablja znižana stopnja, dejansko vključujejo transakcije z nerezidenti ([29]).

(25) Portugalska je navedla še, da so bili v primeru dvoma, ali je bila dejavnost resnična in se je dejansko izvajala, izvedeni davčni inšpekcijski pregledi ter da sta potekala mednarodno sodelovanje z drugimi davčnimi organi in izmenjava informacij v zvezi s tem ([30]).

2.3.2 *Ustvarjanje/ohranjanje delovnih mest v regiji*

(26) Eno od temeljnih meril združljivosti sheme ZFM, kot jo je odobrila Komisija, je bilo število delovnih mest, ki jih upravičenci ustvarijo in ohranijo v regiji, pri čemer je bila najvišja možna pomoč povezana s številom delovnih mest kot prispevek k regionalnemu razvoju.

(27) Med spremljanjem iz leta 2015 in naknadno preiskavo iz leta 2016 se je izkazalo, da nekatera podjetja, ki so bila vključena v shemo ZFM in upravičena do nižjega davka od dohodkov pravnih oseb, niso mogla predložiti dokazov o dejanskem ustvarjanju/ohranjanju delovnih mest v regiji, objektivnem izračunu števila delovnih mest ali dejstvu, da so prijavljeni zaposleni svojo dejavnost opravljali na Madeiri.

(28) Portugalska je navedla, da je pri izvajanju sheme ZFM kot dejansko ustvarjena delovna mesta upoštevala vse vrste delovnih razmerij iz nacionalnega delovnega zakonika ([31]), v skladu s katerim se lahko delovno razmerje vzpostavi v kakršni koli obliki, določeni z zakonom ([32]). Na tej podlagi je Portugalska za namene uporabe sheme ZFM priznala vse oblike zaposlitve, ne glede na njihovo pravno naravo in število ur, dni ali mesecev aktivnega dela na leto. Ker sta delo članov upravnega odbora in delo s krajšim delovnim časom dovoljena v skladu z nacionalno zakonodajo, so se delovna mesta delavcev s krajšim delovnim časom (ne glede na vrsto dela) in članov upravnega odbora, ki so bili prijavljeni kot zaposleni v več kot enem upravičenem podjetju, upoštevala kot veljavna delovna mesta za izračun zgornje meje davčne ugodnosti za vsako upravičeno podjetje, ki jih je prijavilo.

([28]) Dopisa Portugalske z dne 31. marca 2016, str. 6, in 11. septembra 2017, str. 23.
([29]) Dopis Portugalske z dne 21. novembra 2017 (2017/110431), str. 7.
([30]) Dopisi Portugalske z dne 2. maja 2017 (2017/042449), str. 11, 11. septembra 2017, str. 25, in 21. novembra 2017, str. 28 in 29.
([31]) Zakon št. 7/2009 z dne 12. februarja 2009.
([32]) Vključno z napotitvijo (člena 7 in 8), pogodbami z več delodajalci (člen 101), pogodbami za določen čas in delom na daljavo (člen 139), pogodbami za nedoločen čas (člen 147), delom s krajšim delovnim časom (člen 150), priložnostnim delom (člen 157), delom na podlagi naročila storitev (člen 161), začasnim delom (člen 172), posojanjem delavcev (člen 288), občasnimi nalogami (člen 289) itd. Glej dopis Portugalske z dne 2. maja 2017, str. 7.

(29) Tako Portugalska pri izračunu davčne ugodnosti upravičencev v okviru sheme ZFM ni ne upoštevala ne preverjala ekvivalentov polnega delovnega časa (v nadaljnjem besedilu: EPDČ) ([33]), temveč le število delovnih mest, ki so jih upravičenci navedli v svojih letnih davčnih napovedih (obrazec 22 (*Modelo 22* ([34]))) in v nekaterih primerih v izjavah, ki so jih upravičena podjetja predložila v zvezi z davčnim odtegljajem od dohodka svojih zaposlenih (obrazec 10 (*Modelo 10*), obrazec 30 (*Modelo 30*), ali mesečni plačilni listi (*declaração mensal de remunerações*; v nadaljnjem besedilu: DMR ([35])): te izjave omogočajo navzkrižno preverjanje z informacijami o prijavljenih delovnih mestih v obrazcu *Modelo 22* ([36]). Vse te izjave se štejejo za resnične v smislu člena 75 splošnega davčnega zakona (*Lei Geral Tributária*). Če subjekti ne izpolnijo obveznosti glede izjav in jih bodisi ne predložijo bodisi predložijo napačne informacije, se uporabljajo kazni, določene v splošnem zakonu o davčnih kršitvah (*Regime Geral das Infrações Tributárias*) ([37]).

(30) Dokument DMR je od leta 2013 vključeval mesečne izjave ([38]), Portugalska pa je navedla, da se je v njem upoštevalo le število delovnih mest, prijavljenih decembra vsakega leta, ne glede na to, ali so zadevni zaposleni v podjetju delali celo leto ali ne. Ko je bila Portugalska pozvana, naj izračuna število delovnih mest v EPDČ v skladu z opredelitvijo iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, je odgovorila, da se navedena opredelitev zaposlitve ne uporablja za regionalno pomoč za tekoče poslovanje, temveč le za sheme pomoči za naložbe, odobrene na podlagi smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, saj opredelitev ni posebej vključena v oddelek smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, ki se nanaša na pomoč za tekoče poslovanje, temveč v oddelek o pomoči za naložbe. Navedla je tudi, da se opredelitev števila zaposlenih iz člena 5 Priloge I k Uredbi Komisije (ES) št. 800/2008 ([39]) (v nadaljnjem besedilu: uredba o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2008) nanaša le na mala in srednja podjetja (MSP) v okviru uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2008 in da se ne uporablja za Režim III, saj je bil vzpostavljen na podlagi *ad hoc* odločitve. Portugalska je trdila tudi, da glavni namen odobrene sheme ZFM ni bil ustvarjanje delovnih mest ali nadomestilo stroškov plač, temveč spodbujanje gospodarske, socialne in teritorialne kohezije v najbolj oddaljeni regiji z modernizacijo in diverzifikacijo njenega gospodarstva ([40]).

(31) Službe Komisije so v okviru preiskave iz leta 2016 Portugalsko pozvale, naj predloži številke socialnega zavarovanja vseh oseb, ki so bile v letih 2012 in 2013 zaposlene pri upravičencih v okviru sheme ZFM, da bi preverile morebitno dvojno štetje delovnih mest. Portugalska je te podatke predložila, pri tem pa navedla, da niso pomembni za namene uporabe sheme ZFM, saj gre za davčno shemo, pri kateri se preverjanja izvajajo na podlagi davčnih napovedi ([41]).

([33]) V skladu z opredelitvijo iz odstavka 58 in opombe 52 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 („Število zaposlenih ustreza številu delovnih enot na leto (DEL), to je število delavcev, zaposlenih v enem letu za polni delovni čas, pri čemer sta delo s skrajšanim delovnim časom in sezonsko delo del DEL."). Koncept delovnih enot na leto je omenjen tudi v členu 5 Priloge I k Uredbi Komisije (ES) št. 800/2008 (in v Uredbi Komisije (EU) št. 651/2014, in sicer kot „letne delovne enote (LDE)"). Glej opombi 39 in 56 v nadaljevanju.

([34]) V skladu s členoma 117 in 127 zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*; v nadaljnjem besedilu: CIRC) podjetja letno predložijo obrazec *Modelo 22* (Priloga D, polje 6 – subjekti z dovoljenjem, vključeni v shemo ZFM), v katerem navedejo število ustvarjenih/ohranjenih delovnih mest z namenom ugotavljanja skladnosti z zahtevami glede upravičenosti iz člena 36 EBF. Po mnenju portugalskih organov to omogoča le količinsko opredelitev delovnih mest, za katera se uporablja davčni odtegljaj in ki so bila ustvarjena in ohranjena v tem obdobju (Sklep št. 16566-A/2012 kabineta ministra za finance). Glej dopis Portugalske z dne 21. novembra 2017, str. 3 in 4.

([35]) Obrazec *Modelo 10* podjetja predložijo za prijavo letnih obdavčljivih, oproščenih in neobdavčljivih dohodkov davčnih zavezancev (zaposlenih v podjetju), za katere se uporablja davek od dohodka pri viru in ki so portugalski rezidenti za davčne namene. Obrazec *Modelo 30* je obrazec za enako vrsto davčne napovedi, vendar za dohodke davčnih zavezancev (zaposlenih v podjetju), ki niso rezidenti Portugalske. Po navedbah portugalskih organov ta davčna napoved vsebuje le informacije o državi rezidentstva davčnega zavezanca, ki morda ni država, v kateri davčni zavezanec opravlja svoje dejavnosti kot zaposleni pod vodstvom podjetja, za katero dela. Dokument DMR, ki se je začel uporabljati v poslovnem letu 2013 (Ministrski izvedbeni sklep št. 6/2013 z dne 10. januarja 2013), ima enako funkcijo, vendar se uporablja le za dohodke od odvisnega dela in na mesečni osnovi. Vključuje tudi informacije o davčnem odtegljaju, obveznih prispevkih v sisteme socialne varnosti in pravne zdravstvene podsisteme ter sindikalne prispevke (glej dopis Portugalske z dne 21. novembra 2017, str. 2 in 3). Vse te izjave portugalski davčni organi obravnavajo kot „pomožne obveznosti", saj ne vključujejo odmere davka.

([36]) Dopisi Portugalske z dne 29. oktobra 2015 (2015/107167), 2. maja 2017, str. 8 in 9, in 11. septembra 2017, str. 25.

([37]) Dopis Portugalske z dne 21. novembra 2017, str. 2.

([38]) opomba 35.

([39]) Uredba Komisije (ES) št. 800/2008 z dne 6. avgusta 2008 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive s skupnim trgom z uporabo členov 87 in 88 Pogodbe (UL L 214, 9.8.2008, str. 3).

([40]) Dopisa Portugalske z dne 11. septembra 2017, str. 15 in 16, in 21. novembra 2017, str. 5 in 6.

([41]) Dopisi Portugalske z dne 2. maja 2017, str. 7, 11. septembra 2017, str. 14 in 17, in 21. novembra 2017, str. 1.

(32) Portugalska je poleg tega navedla, da upravičenim podjetjem davčni upravi ni bilo treba zagotoviti nobenega dokazila o delovnem razmerju s prijavljenimi zaposlenimi, saj je bila davčna odmera opravljena na podlagi davčnih napovedi (*Modelos*) iz uvodne izjave 29 tega sklepa ([42]). Davčna uprava lahko te informacije zahteva le, če na podlagi ustreznih informacij sumi, da je prišlo do napak, opustitev, netočnosti itd. ([43]). Člen 16 portugalskega delovnega zakonika predvideva varstvo zasebnosti osebnega življenja, ki ne dovoljuje samodejnega dostopa do osebnih podatkov, zabeleženih v okviru sklenitve delovnega razmerja, brez privolitve posameznika, na katerega se nanašajo osebni podatki ([44]). Poleg tega se v skladu s členoma 59(2) in 75(1) splošnega davčnega zakona domneva, da davčni zavezanci ravnajo v dobri veri. Tako se šteje, da so napovedi, ki jih predložijo, ter podatki in ocene iz njihovih računovodskih ali knjigovodskih evidenc resnični in pripravljeni v dobri veri ([45]).

(33) Portugalska je poleg tega predložila informacije, ki dokazujejo, da je bil pri nekaterih upravičencih v okviru sheme ZFM, vključenih v vzorec v okviru spremljanja iz leta 2015 in naknadno preiskavo iz leta 2016, del delovnih mest, za katera so bile odobrene davčne ugodnosti, zunaj Madeire (nekatera celo zunaj Unije). Portugalska je navedla, da je pri uporabi sheme ZFM upoštevala delovna mesta, ustvarjena v regiji Madeira ali zunaj nje, če je delovna mesta ustvarilo podjetje, vključeno v shemo ZFM, pri čemer ni bilo nujno, da so bila delovna mesta znotraj regije. Ker lahko podjetja in zaposleni v skladu s portugalskim delovnim pravom pogodbeno določijo kraj, kjer bo zaposleni opravljal svoje storitve, se lahko za namene uporabe sheme ZFM delovno mesto nahaja kjer koli, tudi zunaj Madeire in Portugalske. Po mnenju Portugalske podatki o zaposlenih, navedeni v zadevnih davčnih napovedih, niso povezani z njihovim državljanstvom (tj. državljanstvo ni pomembno za davčne namene) ([46]). Poleg tega so po mnenju Portugalske zaposleni v podjetjih, upravičenih do pomoči iz sheme ZFM, ki stalno delajo zunaj Portugalske, v objektivnem smislu plačani zaposleni v upravičenem podjetju, ki s svojim delom prispevajo k ustvarjanju prihodkov upravičenega podjetja, zato je treba njihova delovna mesta šteti za ustvarjena in ohranjena delovna mesta za namene uporabe sheme ZFM ([47]).

(34) Portugalska je v zvezi s kontrolami, ki so jih portugalski organi opravili v zvezi s številom delovnih mest, ki so jih ustvarili in ohranili upravičenci v okviru sheme ZFM, navedla, da so v primeru razhajanj med informacijami, vključenimi v različne izjave, informacije iz obrazcev *Modelo 10* in *Modelo 30* ter dokumenta DMR (od 1. januarja 2013) imele prednost pred informacijami iz obrazca *Modelo 22* ([48]). Portugalska je na podlagi zahteve služb Komisije za predložitev informacij glede več neskladnosti, ki so bile ugotovljene pri spremljanju iz leta 2015, navedla, da je bilo mogoče na podlagi obrazca *Modelo 22* količinsko opredeliti le tista delovna mesta, za katera se uporablja davčni odtegljaj, ki so bila ustvarjena in ohranjena v zadevnem obdobju. To bi lahko privedlo do neskladij z informacijami iz drugih obrazcev, zlasti v primeru zaposlenih z dohodki pod določenim pragom, pri katerih se davčni odtegljaj ne obračuna. Poleg tega je Portugalska sporočila, da so davčni organi od zadevnih podjetij zahtevali, da popravijo število delovnih mest, navedenih v letnih davčnih napovedih, pri čemer dejanski dokaz o obstoju delovnih mest ni bil nikoli vprašljiv.

(35) Portugalska je navedla tudi, da so se med uporabo Režima III celo v primeru, da upravičenci niso navedli števila delovnih mest, ustvarjenih v regiji, letne davčne napovedi štele za veljavne, zato posledic za odmero dolgovanega davka in znesek znižanja davka ni bilo.

([42]) Dopisi Portugalske z dne 6. julija 2015 (2015/065783), str. 8, 31. marca 2016, str. 19, in 11. septembra 2017, str. 17.

([43]) Dopisi Portugalske z dne 29. oktobra 2015, str. 11, 11. septembra 2017, str. 25, in 21. novembra 2017, str. 7. Nacionalni davčni organ od podjetij po potrebi zahteva predložitev pogodbe o zaposlitvi, sklenjene z zaposlenimi. Če pogodba o zaposlitvi ni na voljo (v številnih primerih se delovno razmerje sklene, ne da bi bilo formalizirano v pisni obliki, in sicer v primeru pogodb za nedoločen in polni delovni čas, za katere se v skladu s portugalsko zakonodajo uporablja načelo svobode oblike (člen 219 civilnega zakonika)), se lahko od davčnega zavezanca zahteva, da obstoj delovnega razmerja dokaže na drug način. Glej zlasti dopisa Portugalske z dne 31. marca 2017, str. 5, in 2. maja 2017, str. 9.

([44]) Dopis Portugalske z dne 11. septembra 2017, str. 16 in 17.

([45]) Dopis Portugalske z dne 21. novembra 2017, str. 7 in 8.

([46]) Dopis Portugalske z dne 21. novembra 2017, str. 4.

([47]) Dopis Portugalske z dne 31. marca 2016, str. 5 in 6.

([48]) Dopisa Portugalske z dne 2. maja 2017, str. 9, in 21. novembra 2017, str. 2.

(36) Portugalska je trdila, da so lahko posebni holdingi – *Sociedades Gestoras de Participações Sociais* (v nadaljnjem besedilu: SGPS) – izkoristili znižanje davka od dohodkov pravnih oseb v okviru sheme ZFM, ne da bi jim bilo treba ustvarjati delovna mesta. Navedla je, da je bila opustitev zahteve glede ustvarjanja delovnih mest za SGPS vključena v osnutek uredbe z zakonsko močjo ([49]), ki je bil priložen uradnemu obvestilu. Portugalska meni, da je bila ta opustitev s sklepom Komisije iz leta 2007 implicitno odobrena skupaj z drugimi določbami navedene uredbe z zakonsko močjo.

## 3. **RAZLOGI ZA ZAČETEK FORMALNEGA POSTOPKA PREISKAVE**

(37) Komisija je v sklepu o začetku postopka zavzela predhodno stališče, da shema ZFM pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, in izrazila resen dvom glede združljivosti sheme, kot jo je izvajala Portugalska, z notranjim trgom.

(38) Kar zadeva obstoj pomoči, je Komisija predhodno ugotovila, da je shema ZFM, ki jo je Portugalska izvajala v korist podjetij, vključenih v shemo, pomenila državno pomoč ([50]). Shemo je določila država in jo je mogoče pripisati državi ([51]). Pomoč je selektivna, ker daje prednost podjetjem, vključenim v shemo ZFM, ter jim omogoča znižanje običajnega davka od dohodkov pravnih oseb, česar ni mogoče utemeljiti z logiko davčnega sistema ([52]). Ker so podjetja, vključena v shemo ZFM, opravljala dejavnosti, ki so bile odprte za mednarodno konkurenco, je Komisija predhodno ugotovila, da shema ZFM izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco, saj bi lahko izboljšala konkurenčni položaj upravičencev v okviru sheme ZFM v primerjavi z drugimi konkurenčnimi podjetji ([53]).

(39) V zvezi z zakonitostjo sheme ZFM je Komisija začela formalni postopek preiskave v zvezi z dvema vprašanjema ([54]):

(i) geografskim poreklom dobička in

(ii) nepreverjenim ustvarjanjem/ohranjanjem delovnih mest v regiji.

(40) V skladu s sklepoma Komisije iz leta 2007 in leta 2013 je bila shema ZFM odobrena pod pogojem, da se dovoljeno znižanje davka od dohodkov uporablja za dobičke, ustvarjenje z dejavnostmi, ki se dejansko in fizično izvajajo v regiji. Ta temeljni pogoj je tesno povezan s ciljem regionalne pomoči za tekoče poslovanje v najbolj oddaljenih regijah (tj. kritje dodatnih stroškov, ki jih imajo podjetja v teh regijah zaradi strukturnih omejitev) in poleg tega pojasnjuje, zakaj je odobritev iz sklepa Komisije iz leta 2007 temeljila na študiji o dodatnih stroških, ki jih imajo podjetja v najbolj oddaljeni regiji Madeira ([55]).

(41) Komisija je predhodno ugotovila, da podjetja v primeru, da svojih dejavnosti niso izvajala na Madeiri, niso imela nobenih dodatnih stroškov, povezanih z izvajanjem dejavnosti v najbolj oddaljeni regiji. Teh podjetij zato ni bilo mogoče obravnavati kot veljavnih upravičencev v okviru odobrene sheme ZFM in niso bila upravičena do regionalne pomoči za tekoče poslovanje.

(42) Komisija je ugotovila tudi, da Portugalska ni predložila dokazov o kontrolah, ki so jih zadevni davčni organi izvedli v zvezi z izvorom prijavljenih prihodkov, za katere se je uporabljalo znižanje davka. Kot je razvidno iz primerov posameznih upravičencev v okviru sheme, zajetih v vzorec, Portugalska tudi ni predložila informacij o kraju dejanske dejavnosti, temveč je zagotovila le podatek o naslovu sedeža upravičencev na Madeiri. Priznanje Portugalske, da se je znižanje davka v glavnem uporabljalo za dohodke, ustvarjene v okviru dejavnosti zunaj Portugalske, je že bilo jasen znak, da pogoj glede združljivosti, povezan z izvorom dobička, za katerega se uporablja

([49]) Člen 36(8) osnutka uredbe z zakonsko močjo o spremembi uredbe z zakonsko močjo št. 163/2003 z dne 24. julija 2003, uredbe z zakonsko močjo št. 215/1989 z dne 1. julija 1989 in uredbe z zakonsko močjo št. 500/80 z dne 20. oktobra 1980. Glej dopis Portugalske z dne 28. junija 2006 (1900/80392).

([50]) Odstavek 54 sklepa o začetku postopka.

([51]) Odstavek 51 sklepa o začetku postopka.

([52]) Odstavek 52 sklepa o začetku postopka.

([53]) Odstavek 53 sklepa o začetku postopka.

([54]) Odstavek 63 sklepa o začetku postopka.

([55]) *Towards a Diversification Strategy for Madeira Autonomous Region – Recommendations to overcome the problem of ultra-peripherality, final report* (Oblikovanje strategije za diverzifikacijo avtonomne regije Madeira – priporočila za reševanje težave skrajne perifernosti, končno poročilo), ECORYS-NEI (nizozemski ekonomski inštitut), Rotterdam, 2004.

znižanje davka, ni bil izpolnjen. Poleg tega je prijavljeno delo zaposlenih zunaj Madeire ali celo Unije ali neobstoj zaposlenih zaradi večjega števila podvajanj, kot je bilo ugotovljeno v okviru spremljanja iz leta 2015, prav tako močno nakazovalo, da se davčne olajšave, dodeljene upravičencem v okviru sheme ZFM, morda ne uporabljajo za dobiček, ustvarjen v regiji.

(43) V zvezi z merilom združljivosti, ki se nanaša na ustvarjanje/ohranjanje delovnih mest v regiji Madeira, je Komisija predhodno navedla, da je Portugalska shemo ZFM ves čas njenega izvajanja uporabljala na način, ki je bil v nasprotju s ciljem odobrene sheme in merili združljivosti iz sklepov Komisije iz let 2007 in 2013. Rezultati spremljanja iz leta 2015 so pokazali, da se ustvarjanje/ohranjanje delovnih mest ni preverjalo in da (i) so bili zaposleni, ki so delali le del poslovnega leta, upoštevani kot polno zaposleni, (ii) da so bili zaposleni in člani upravnega odbora istočasno upoštevani kot dejansko zaposleni v več kot enem podjetju v okviru sheme ZFM ter da (iii) so bili zaposleni zunaj Madeire in celo zunaj EU upoštevani pri izračunu števila ustvarjenih delovnih mest, ki v skladu s shemo omogoča znižanje davka od dohodkov; Portugalska je v okviru preiskave iz leta 2016 v zvezi z vsem naštetim potrdila, da gre za običajno prakso.

(44) Komisija je poleg tega ugotovila, da pojem delovnega mesta in metoda za izračun ustvarjenih in ohranjenih delovnih mest v regiji nista bila v skladu z opredelitvami, pogoji in načeli, določenimi v smernicah o regionalni pomoči iz leta 2007.

(45) Komisija je predhodno tudi ugotovila, da dejavnosti, ki jih zaposleni opravljajo zunaj regije, ni mogoče šteti za dejavnosti, ki se dejansko in fizično izvajajo na Madeiri, čeprav bi se ustvarjeni prihodki lahko dodelili podjetjem, vključenim v shemo ZFM.

(46) Komisija je zavzela tudi predhodno stališče, da so davčne kontrole, ki so jih izvedli portugalski davčni organi, jasno pokazale, da Portugalska v praksi ni zagotovila ustreznega nadzora skladnosti s temeljnimi merili združljivosti iz sklepov Komisije iz let 2007 in 2013. Portugalska namreč ni predložila nobenega dokazila o tem, da je izvajala kontrole, ki so presegale obseg spremljanja služb Komisije; v vsakem primeru je bilo videti, da so bile kontrole povezane zgolj z davki in ne z zgoraj navedenimi merili; poleg tega je bilo [30–40 %] (*) vseh zaposlenih, ki so bili prijavljeni kot zaposleni pri upravičencih v okviru sheme ZFM v letih 2012 in 2013, štetih kot zaposlenih v več kot enem podjetju, upravičenem do pomoči iz sheme ZFM, za namene določitve znižanja davka za upravičence.

(47) Nazadnje je Komisija izrazila dvome glede nezadostnega ohranjanja ustvarjenih delovnih mest na podlagi rezultatov spremljanja iz leta 2015, ki so pokazali znatna nihanja v številu zaposlenih, ki so jih vsak mesec zaposlovali upravičenci v okviru sheme ZFM.

(48) Komisija je poleg tega preučila, ali bi se lahko individualne pomoči, dodeljene v okviru sheme ZFM, štele za združljive, če bi bile predmet skupinskih izjem v skladu z Uredbo Komisije (EU) št. 651/2014 (v nadaljnjem besedilu: uredba o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014) ([56]), ki bi se lahko retroaktivno uporabljala za individualno pomoč, dodeljeno pred začetkom veljavnosti ustreznih določb uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014, če bi bili izpolnjeni ustrezni pogoji ([57]).

(49) Avtonomna regija Madeira je najbolj oddaljena regija v skladu s členom 349 PDEU. V skladu s členom 15(4) uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014 je upravičena do regionalne pomoči za tekoče poslovanje na podlagi izjeme iz člena 107(3), točka (a), PDEU, če: (i) upravičenci svojo dejavnost dejansko izvajajo v najbolj oddaljeni regiji in (ii) če letni znesek pomoči ne presega najvišjega deleža bruto dodane vrednosti, ki se ustvari letno, ali letnih stroškov dela ali letnega prometa, ki ga je ustvaril upravičenec v zadevni regiji.

(*) Zaupne informacije.

([56]) Uredba Komisije (EU) št. 651/2014 z dne 17. junija 2014 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive z notranjim trgom pri uporabi členov 107 in 108 Pogodbe (UL L 187, 26.6.2014, str. 1).

([57]) Člen 58 uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014.

(50) Shema ZFM vključuje davčne ugodnosti, ki so opisane v uvodni izjavi 12 tega sklepa in zmanjšujejo stroške, ki bi jih morala podjetja kriti v okviru svojih poslovnih dejavnosti. Predstavlja torej pomoč za tekoče poslovanje v korist podjetij, vključenih v shemo. Vendar je Komisija na podlagi informacij, ki jih je med spremljanjem zagotovila Portugalska, zavzela predhodno stališče, da ni nujno, da so upravičenci v okviru sheme, ki jo je izvajala Portugalska, svojo dejavnost opravljali na Madeiri. Komisija je predhodno ugotovila tudi, da zadevni zneski pomoči niso nujno povezani z bruto dodano vrednostjo, stroški dela ali prometom, ustvarjenim na Madeiri ([58]).

(51) Komisija je izrazila predhodno stališče, da shema ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, ni bila skladna s sklepoma Komisije iz let 2007 in 2013, v nobenem primeru pa ne s smernicami o regionalni pomoči iz leta 2007, saj sta elementa iz uvodne izjave 39 tega sklepa temeljna pogoja za odobritev regionalne pomoči za tekoče poslovanje na podlagi navedenih smernic. Komisija je izrazila tudi dvom glede tega glede tega, da bi se lahko individualna pomoč, dodeljena v okviru sheme, štela za združljivo na podlagi določb uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014, ki urejajo pomoč za tekoče poslovanje v najbolj oddaljenih regijah ([59]).. Nazadnje je izrazila dvom, da bi se shema ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, lahko štela za združljivo neposredno na podlagi člena 107(3), točka (a), PDEU, ker se zdi, da so jo portugalski organi uporabljali na način, ki ni zagotovil odprave strukturnih ovir, s katerimi bi se lahko podjetja dejansko srečevala pri svojem poslovanju na Madeiri ([60]).

## 4. INFORMACIJE, PREDLOŽENE PO IZDAJI SKLEPA O ZAČETKU POSTOPKA, IN PRIPOMBE PORTUGALSKE

### 4.1 Dodatne informacije, ki jih je Portugalska predložila med poglobljeno preiskavo

(52) Komisija je v sklepu o začetku postopka Portugalsko pozvala, naj predloži podrobne informacije o izvajanju sheme ZFM v celotnem obdobju njenega izvajanja (2007–2014) ([61]). Portugalska je bila pozvana, naj predloži zlasti:

— seznam vseh podjetij, vključenih v shemo ZFM v obdobju od leta 2007 do leta 2014, z navedbo zneskov pomoči, ki so jih podjetja prejela vsako leto,

— seznam vseh zaposlenih v podjetjih, vključenih v shemo ZFM (v obdobju od leta 2007 do leta 2014),

— seznam 25 največjih prejemnikov pomoči iz sheme ZFM v okviru Režima III v obdobju od leta 2007 do leta 2011 in v letu 2014 (z navedbo zneskov pomoči, ki so jih prejeli vsako leto, in števila zaposlenih, ki se je upoštevalo pri odobritvi znižanja davka, ter s predložitvijo ustreznih dokumentarnih dokazil),

— dokazilo o izvoru dohodka vseh upravičencev v okviru sheme ZFM, vključenih v vzorec in izbranih v okviru spremljanja za leti 2012 in 2013, ter največjih 25 prejemnikov pomoči iz sheme ZFM v obdobju od leta 2007 do leta 2011 in v letu 2014 (z ustreznimi dokumentarnimi dokazili),

— dokazilo o dejanskem kraju opravljanja dejavnosti vseh upravičencev v okviru sheme ZFM, vključenih v vzorec, v obdobju od leta 2007 do leta 2014 (vključno z ustreznimi dokumentarnimi dokazili),

— izračun števila zaposlenih vseh upravičencev v okviru sheme ZFM, vključenih v vzorec, (v obdobju od leta 2007 do leta 2014) v ekvivalentih polnega delovnega časa v skladu z opredelitvijo iz odstavka 58 in opombe 52 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 (vključno z ustreznimi dokumentarnimi dokazili),

([58]) Odstavek 60 sklepa o začetku postopka.
([59]) Odstavek 61 sklepa o začetku postopka.
([60]) Odstavek 62 sklepa o začetku postopka.
([61]) Odstavek 64, točke 1 do 7, sklepa o začetku postopka. Torej v zvezi z obdobjem, ki presega dve leti, ki sta bili predmet spremljanja iz leta 2015 (tj. 2012 in 2013). Poleg tega je treba opozoriti, da je bila večina informacij, zahtevanih v odstavku 64 sklepa o začetku postopka, že vključena v večkratne in neizpolnjene zahteve za informacije, posredovane Portugalski med preiskavo iz leta 2016, in sicer zlasti informacije o (i) dokazilu o izvoru dohodka, upoštevanega pri izračunu davčne osnove vseh upravičencev v okviru sheme ZFM, vključenih v vzorec, (ii) dokazilu o kraju dejanske dejavnosti vseh upravičencev v okviru sheme ZFM, vključenih v vzorec, (iii) izračunu števila zaposlenih (vključno z vodstvenimi položaji) vseh upravičencev v okviru sheme ZFM, vključenih v vzorec, v ekvivalentih polnega delovnega časa in (iv) dokazilu o nadzoru dejavnosti upravičencev v okviru sheme ZFM, vključenih v vzorec, v letih 2012 in 2013; glej dopise Komisije z dne 29. februarja 2016 (D/020793), 29. marca 2017 (D/030362), 11. avgusta 2017 (D/069475) in 2. oktobra 2017 (D/099275).

— utemeljitev, ki do takrat ni bila zagotovljena, glede pogojev združljivosti sheme ZFM, ki jo je izvajala Portugalska, na podlagi uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014 ali člena 107(3), točka (a), PDEU.

(53) Komisija je Portugalsko obvestila tudi, da bo morala v primeru, da navedene informacije ne bi bile zagotovljene, sprejeti odločitev na podlagi informacij, ki jih ima na voljo ([62]).

(54) Portugalska je v dopisih z dne 11. in 26. septembra 2018 ([63]) oziroma 24. aprila 2019 predložila dodatne informacije o izvajanju sheme ZFM in pripombe glede sklepa o začetku postopka.

(55) Portugalska je 11. septembra 2018 predložila podatke o vseh podjetjih, vključenih v shemo ZFM v celotnem obdobju izvajanja sheme (od leta 2007 do leta 2014). Navedla je tudi zneske pomoči, ki so jih posamezni upravičenci prejeli vsako leto do leta 2014. Poleg tega je predložila seznam 25 največjih upravičencev v okviru sheme ZFM v obdobju od leta 2007 do leta 2011 in v letu 2014 ([64]) in navedla prejete zneske pomoči. Z dopisom z dne 26. septembra 2018 je predložila tudi seznam zaposlenih v vseh podjetjih, vključenih v shemo ZFM, v obdobju od leta 2007 do leta 2014 ([65]). Vendar te informacije ne omogočajo popolnega preverjanja problematičnih vidikov, ki so bili ugotovljeni pri spremljanju in vključujejo: (i) člane upravnih odborov in delavce, ki to funkcijo opravljajo v več podjetjih, vključenih v shemo ZFM, hkrati, (ii) primere dvojnega štetja delovnih mest in (iii) zaposlitve s krajšim delovnim časom, ki se upoštevajo pri ustvarjanju/ohranjanju delovnih mest in polnih davčnih ugodnostih, dodeljenih podjetjem, vključenim v shemo ZFM.

(56) Portugalska ni zagotovila informacij o številu zaposlenih, ki se je upoštevalo pri odobritvi znižanja davka v letih 2008, 2009 in 2010 ([66]), v zvezi z letoma 2011 in 2014 pa je predložila nepopolne informacije ([67]). Poleg tega je predstavitev informacij o številu zaposlenih v posameznih letih nejasna zaradi (i) različnih virov in (ii) različnih obdobij prijave brez jasne povezave med številom ustvarjenih/ohranjenih delovnih mest in zneskom prejete pomoči v posameznih obdobjih.

(57) Portugalska poleg tega ni zagotovila naslednjih informacij, podatkov in podpornih dokumentarnih dokazil ([68]), potrebnih za oceno združljivosti pomoči:

— dokazila o dokumentaciji, uporabljeni za preverjanje števila zaposlenih; Portugalska je v zvezi z obdobjem do leta 2010 navedla, da podjetjem v davčnih napovedih ni bilo treba navesti števila zaposlenih,

— dokazila o izvoru dohodka upravičencev, vključenih v vzorec in izbranih med predhodno preiskavo ([69]), in največjih 25 upravičencev v okviru sheme ZFM v obdobju od leta 2007 do leta 2009 ([70]),

— dokazila o dejanskem kraju opravljanja dejavnosti zaposlenih pri upravičencih v okviru sheme ZFM,

— izračun števila zaposlenih vseh upravičencev v okviru sheme ZFM, vključenih v vzorec in izbranih med spremljanjem, v letih 2012 in 2013 ter zaposlenih pri največjih 25 upravičencih do pomoči v obdobju od leta 2007 do leta 2011 in v letu 2014 v EPDČ v skladu z opredelitvijo iz odstavka 58 in opombe 52 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007.

([62]) Odstavek 64, drugi pododstavek, sklepa o začetku postopka.
([63]) Dopisa z dne 11. septembra 2018 (2018/144207) in 26. septembra 2018 (2018/153989).
([64]) Informacije za leti 2012 in 2013 so bile zagotovljene v okviru spremljanja iz leta 2015.
([65]) Informacije, ki temeljijo na podatkih, ki sta jih 6. avgusta 2018 zagotovila organ za socialno varnost in davčni organ.
([66]) Od leta 2007 do leta 2010 davčnim zavezancem v obrazcu *Modelo 22* teh informacij ni bilo treba navesti.
([67]) Za leto 2011 so na voljo informacije o 25 od 62 prejemnikov pomoči. Za leto 2014 so na voljo informacije o 25 od 526 prejemnikov pomoči.
([68]) Informacije, zahtevane v odstavku 64, točke 3 do 6, sklepa o začetku postopka.
([69]) V zvezi z odstavkom 64, točka 3, sklepa o začetku postopka je Portugalska pojasnila, da so nacionalni davčni organi zadevne informacije zahtevali od upravičencev v okviru sheme ZFM, vendar da informacije še niso na voljo. Glej dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 127, str. 30.
([70]) Portugalska 25 največjih upravičencev v okviru sheme ZFM v obdobju od leta 2007 do leta 2009 ni navedla, ker je bilo njihovo število v posameznih letih manjše od 25, in sicer nič v letu 2007, devet v letu 2008 in 20 v letu 2009.

(58) Na sestanku s službami Komisije 10. aprila 2019, omenjenem v uvodni izjavi 8 tega sklepa, je bila Portugalska opozorjena na postopkovne korake tekočega formalnega postopka preiskave in opomnjena, da se je septembra 2017 zavezala k vzajemnemu sodelovanju, kar pa do takrat ni prineslo oprijemljivih rezultatov. Portugalska je bila poleg tega pozvana, naj predloži manjkajoče informacije iz odstavka 64 sklepa o začetku postopka, kar bi službam Komisije zagotovilo celovit nabor dejstev/informacij o shemi ZFM.

(59) Portugalska je v dopisu z dne 24. aprila 2019 ([71]) v odgovor na predhodno mnenje Komisije o neustreznosti davčnih kontrol ([72]) predložila podatke o davčnih kontrolah, ki so bile med letoma 2015 in 2018 v obliki davčnih inšpekcijskih pregledov opravljene pri upravičencih v okviru sheme ZFM ([73]). V zadevnem obdobju je bilo začetih [300–600] davčnih inšpekcijskih pregledov, [300–600] davčnih inšpekcijskih pregledov pa je bilo zaključenih. Vrednost sporočenih davčnih popravkov znaša približno [100–250] milijonov EUR. Portugalska je sporočila tudi razhajanja v zvezi s [100–300] davčnimi napovedmi upravičencev v okviru sheme ZFM. Kar zadeva zaključene davčne inšpekcijske preglede, izvedene v zvezi s shemo ZFM (Režimom III), pa na podlagi predloženih informacij ni bilo mogoče ugotoviti povezave med davčnimi kontrolami in sporočenimi popravki ter vprašanjema, v zvezi s katerima je bil sprožen formalni postopek preiskave.

(60) Portugalska je poleg tega priznala, da bi bilo treba merila glede ustvarjanja/ohranjanja delovnih mest dodatno pojasniti, da bi se odpravili vsi dvomi glede njihove razlage, tako da bi se preprečile zlorabe zadevne pomoči in uvedla dodatna zagotovila glede tega, da upoštevanje števila delovnih mest prispeva k socialnemu in gospodarskemu razvoju Madeire ([74]). V zvezi s tem je Portugalska predložila osnutek sklepa (*projeto de despacho da Vice-Presidência do Governo Regional da Madeira*), v katerem je pojasnjen pojem ustvarjanja delovnih mest v skladu z opredelitvami iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 ([75]).

(61) Portugalska je v zvezi s tem priznala, da so bile zakonodajne spremembe sheme ZFM nujne, da bi se preprečile morebitne zlorabe. Poleg tega je v zvezi s shemo ZFM predlagala vrsto zakonodajnih, regulativnih in inšpekcijskih ukrepov, za katere je zaprosila za soglasje Komisije v obliki priporočila, v katerem Komisija zadevni državi članici predlaga primerne ukrepe v skladu s členom 22, točki (a) in (b), Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 ([76]). Portugalska je kot drugo možnost predvidela odobritev zadevnih pravnih sprememb s sklepom Komisije (pogojnim sklepom) v skladu s členom 9(4) Uredbe (EU) 2015/1589 ([77]).

(62) Poleg tega, da je pojasnila pojem ustvarjanja delovnih mest iz uvodne izjave 60 tega sklepa, je Portugalska predlagala spremembe pravne podlage sheme ZFM ([78]), in sicer: (i) izključitev SGPS ([79]); (ii) namenitev prihodkov iz davkov od dohodkov pravnih oseb v okviru sheme ZFM za doseganje ciljev politike na področju zdravja in izobraževanja; (iii) uvedbo posebne klavzule za preprečevanje zlorab sheme ZFM v skladu z Direktivo Sveta (EU) 2016/1164 ([80]) o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga, v zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami in (iv) določitev meril za opredelitev velikih davčnih zavezancev, vključenih v shemo ZFM, katerih davčni položaj poleg dejavnosti davčnega inšpekcijskega nadzora, ki se izvajajo vsako leto, zahteva tudi stalno spremljanje s strani urada proste cone (*Gabinete da Zona Franca*) ([81]).

([71]) Dopis Portugalske z dne 24. aprila 2019 (2019/055874).

([72]) Odstavki 36, 44 in 45 sklepa o začetku postopka.

([73]) Sporočeni podatki zajemajo tudi Režim IV, shemo naslednico ZFM (2015–2020), ki jo Portugalska izvaja od 1. januarja 2015 v skladu z uredbo o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014.

([74]) Dopis Portugalske z dne 24. aprila 2019, str. 4.

([75]) Cilj osnutka sklepa je zagotoviti, da: (i) se delo s krajšim delovnim časom upošteva le sorazmerno s številom opravljenih ur (ekvivalent polnega delovnega časa), (ii) se zagotovi povezava med delavcem in regijo Madeira ter (iii) opredelitev ne vključuje ustvarjanja in ohranjanja delovnih mest v obliki začasnega dela. V nasprotju s prvo različico osnutka sklepa, predloženo 6. aprila 2018, se sedanja različica uporablja tudi za Režim III (osnutek sklepa iz leta 2018 se je uporabljal samo za Režim IV).

([76]) Uredba Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL L 248, 24.9.2015, str. 9).

([77]) Dopis Portugalske z dne 24. aprila 2019, str. 3.

([78]) Člen 36 EBF ureja zadeve, ki spadajo v pridržano zakonodajno pristojnost nacionalnega parlamenta (tj. davki in davčne ugodnosti). Glej člen 165(1), točka (i), portugalske ustave. Portugalska je priznala, da so za predlagane spremembe, namenjene uvedbi nove sheme ZFM, potrebni dodatni pravni akti, ki jih mora odobriti nacionalni parlament, in da zadevnih sprememb ni mogoče uvesti zgolj z upravnimi ukrepi. Glej dopis Portugalske z dne 24. aprila 2019, str. 4.

([79]) Uvodna izjava 36 tega sklepa.

([80]) Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL L 193, 19.7.2016, str. 1).

([81]) Regulativna uredba št. 14/2015/M z dne 19. avgusta 2015. V skladu s členom 8(1) je urad zadolžen za spremljanje in usklajevanje dejavnosti, ki se izvajajo v okviru sheme ZFM.

### 4.2 **Pripombe Portugalske**

(63) Pripombe, ki jih je Portugalska predložila v dopisu z dne 26. septembra 2018, so povzete v spodnjih uvodnih izjavah.

(64) Portugalska trdi, da bi imel negativni sklep v zvezi s shemo ZFM dramatične in nepopravljive posledice za gospodarsko vzdržnost Madeire ([82]). Komisija bi v primeru Madeire zato morala upoštevati njen status najbolj oddaljene regije, priznan v členu 349 PDEU.

(65) Portugalska trdi tudi, da bi morala Komisija v svoji oceni upoštevati gospodarski učinek sheme ZFM na razvoj regije ([83]), zlasti na nacionalno, evropsko in mednarodno trgovino ([84]).

(66) Portugalska meni, da bi bila tekoča poglobljena preiskava diskriminatorna do Madeire v primerjavi z drugimi jurisdikcijami, ki uporabljajo preferencialne stopnje davka na dohodek in se izognejo pravilom o državni pomoči ne uporabljajo ([85]).

*Obstoj pomoči*

(67) Po mnenju Portugalske shema ZFM ne vključuje državnih sredstev (tj. povečanja odhodkov ali celo zmanjšanja prihodkov v javnem proračunu). Shema ne vključuje dejanskih davčnih izdatkov, temveč zgolj navidezne davčne izdatke ali celo računovodsko fikcijo (teoretične izgube davčnih prihodkov) ([86]). Portugalska pojasnjuje tudi, da ustanavljanje podjetij in njihove naložbe v okviru sheme ZFM temeljijo zgolj na obstoju davčne olajšave. V primeru neobstoja davčne olajšave podjetja ne bi bila ustanovljena v okviru sheme ZFM ali plačevala običajnih davkov, ki se uporabljajo na celinski Portugalski ali Madeiri ([87]).

(68) Portugalska trdi, da je shema ZFM del splošne ekonomije portugalskega davčnega sistema ([88]). Meni tudi, da je treba v skladu s prakso Komisije ([89]) nizko davčno stopnjo, ki se uporablja v celotni državi članici ali avtonomni regiji, obravnavati kot splošni ukrep in da zato ne zagotavlja prednosti podjetjem, vključenim v shemo ZFM ([90]).

([82]) Leta 2016 je shema ZFM omogočila pobiranje davkov od dohodkov pravnih oseb v višini skoraj [100–200] milijonov EUR (skoraj [15–25] % vseh davkov, ki so bili v navedenem letu pobrani v regiji). To bi pomenilo selitev več kot [1 000–2 000] podjetij, vključenih v shemo ZFM, v druge regije ali države in izrazit porast brezposelnosti v regiji (leta 2014 je shema ZFM vključevala [4 000–6 000] neposrednih, posrednih in induciranih delovnih mest, kar je [1–10] % vseh delovnih mest na Madeiri). Glej dopisa Portugalske z dne 2. maja 2017, str. 6, in 26. septembra 2018 (Priloga I), str. 62.

([83]) V obdobju 2012–2015 so dejavnosti, ki so se izvajale v okviru sheme ZFM, po podatkih regionalnega statističnega direktorata Madeire (*Direção Regional de Estatística da Madeira*) v povprečju predstavljale približno [1–10] % bruto dodane vrednosti in [0,5–10] % delovnih mest v avtonomni regiji Madeira. K skupni dodani vrednosti podjetij, vključenih v shemo ZFM, so največ (približno [70–80] %) prispevale dejavnosti, povezane s trgovino, prevozom, skladiščenjem, nastanitvenimi storitvami in gostinstvom. K skupnemu številu zaposlenih v regiji so največ prispevale proizvodne dejavnosti, povezane z industrijo ([30–40] %). Leta 2014 je shema ZFM zagotovila [1–10] % dodane vrednosti, ustvarjene v regiji, tj. približno [200–400] milijonov EUR; *Tax and economic analysis report – Madeira Free Trade Zone* (Poročilo o davčni in gospodarski analizi – prosta cona Madeira), Ernest & Young, september 2018, str. 60 do 62 (Priloga I k dopisu Portugalske z dne 26. septembra 2018).

([84]) Leta 2014 so podjetja, vključena v shemo ZFM, zagotovila 79 % izvoza (v vrednosti [50–200] milijonov EUR). Leta 2016 se je izvoz v Evropsko unijo v primerjavi z letom 2014 povečal z [20 000–30 000] na [30 000–40 000] tisoč EUR. Največji delež izvoza sta predstavljala živilski in kmetijski sektor, ki sta jima sledila strojni in tekstilni sektor, kar je nedvomno pozitivno vplivalo na razvoj evropskega gospodarstva. Glej poročilo *Tax and economic analysis report (Poročilo o davčni in gospodarski analizi)*, Ernest & Young, 24. september 2018, str. 68.

([85]) Malta, Luksemburg, Nizozemska in Ciper. Glej dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, str. 14 do 16.

([86]) V dokumentih o splošnem državnem proračunu za leta 1999 do 2004 je določeno, da se zadevna oprostitev nanaša na davek, ki se ne obračuna od dohodka, ki brez te ugodnosti ne bi obstajal (dokument o splošnem državnem proračunu za leto 2002), oziroma da odprava sedanje sheme zagotovo ne bi privedla do pridobitve tega davčnega prihodka (dokument o splošnem državnem proračunu za leto 2004).

([87]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 50, str. 18.

([88]) Dopisa Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 29, str. 13, in 11. septembra 2017, str. 30.

([89]) Sklep Komisije (EU) 2019/1252 z dne 19. septembra 2018 o vnaprejšnjih davčnih stališčih SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP), ki jih je Luksemburg odobril družbi McDonald's Europe (UL L 195, 23.7.2019, str. 20).

([90]) *Tax and economic analysis report (Poročilo o davčni in gospodarski analizi)*, Ernest & Young, 24. september 2018, str. 67.

(69) Po mnenju Portugalske shema ZFM tudi ni selektivna, saj ukrep ne daje „prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU. Portugalska trdi, da se v skladu s členom 36(6) EBF vsa podjetja, ki opravljajo trgovinske, industrijske, pomorske ali druge storitvene dejavnosti, verjetno vključijo v shemo ZFM (če niso izrecno izključena iz sheme kot v primeru podjetij, ki opravljajo zavarovalniške in finančne dejavnosti). Davčne ugodnosti, ki jih uživajo upravičenci v okviru sheme ZFM, zato ne izpolnjujejo pogoja selektivnosti, ki je bistven za obstoj državne pomoči. Nazadnje ni mogoče niti sklepati, da selektivnost *de facto* obstaja, saj zadevne davčne ugodnosti niso namenjene zgolj posameznim kategorijam ali sektorjem s skupnimi značilnostmi.

(70) Portugalska trdi, da je treba shemo ZFM obravnavati kot splošni ukrep in ne kot ukrep državne pomoči ([91]). Obravnavani ukrep ne pomeni selektivne prednosti za podjetja, vključena v shemo ZFM, in ga je mogoče utemeljiti z logiko davčnega sistema. Nazadnje Portugalska meni, da Komisija nosi dokazno breme v zvezi z ugotavljanjem, ali shema ZFM vključuje pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

(71) Poleg tega Portugalska trdi, da je treba v primeru, da shema ZFM pomeni pomoč, to pomoč obravnavati kot veljavno pomoč. Shema ZFM je bila vzpostavljena pred pristopom Portugalske k EGS ([92]) in zunaj okvira pogajanj o veljavni pomoči ni bila bistveno spremenjena. Zato se za shemo ZFM se ne bi smela uporabljati zahteva glede predhodne odobritve Komisije v skladu s členom 108(3) PDEU. Namesto tega bi morala Komisija začeti postopek v zvezi s primernimi ukrepi ([93]), ki bi lahko vključevali spremembo vsebine sheme pomoči, uvedbo zahtev ali njihovo pojasnitev. Kot drugo možnost Portugalska predlaga, da Komisija sprejme pozitivni sklep pod določenimi pogoji (pogojni sklep) ([94]).

*Izvor dobička, za katerega se uporablja znižanje davka od dohodkov*

(72) Portugalska priznava, da je v sklepih Komisije iz let 2007 in 2013 določeno, da se pomoč v obliki znižanja davka od dohodkov pravnih oseb uporablja za dobiček iz dejavnosti, ki se dejansko in fizično izvajajo na Madeiri ([95]). Vendar Portugalska zavrača ugotovitev Komisije, da podjetja, ki svojih dejavnosti ne opravljajo na Madeiri, nimajo nobenih dodatnih stroškov, povezanih z dejavnostjo v najbolj oddaljeni regiji, in da zato niso upravičena do regionalne pomoči za tekoče poslovanje ([96]).

(73) Portugalska opozarja, da so bili količinsko opredeljeni dodatni stroški, ki so jih imela podjetja v najbolj oddaljeni regiji Madeira ([97]), prilagojeni gospodarski razsežnosti sheme ZFM, ki je bila priznana v sklepu Komisije iz leta 2007 ([98]). Poleg tega je sedanje izvajanje sheme ZFM v celoti skladno z navedbami iz sklepov Komisije iz let 2007 in 2013, v katerih je bilo ugotovljeno, da ukrep omogoča kritje dodatnih stroškov podjetij v navedeni najbolj oddaljeni regiji ([99]). Portugalska poleg tega trdi, da so davčne ugodnosti sheme ZFM bistveno nižje od zneska dodatnih stroškov in da se pogoj, da se dejavnosti dejansko in fizično izvajajo na Madeiri, odraža v obveznosti glede izdaje dovoljenja za vključitev v shemo ZFM in skladnosti z drugimi zakonskimi zahtevami, zaradi česar so podjetja, vključena v shemo ZFM (Režim III), zakoniti upravičenci do pomoči iz sheme in regionalne pomoči za tekoče poslovanje ([100]).

([91]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 28, str. 13, in poročilo *Tax and economic analysis report*, Ernest & Young, september 2018, str. 66 do 68.
([92]) Odstavek 10 sklepa Komisije iz leta 2007.
([93]) Člen 22, točki (a) in (b), Uredbe (EU) 2015/1589. Glej uvodno izjavo 61 tega sklepa.
([94]) Člen 9(4) in člen 20 Uredbe (EU) 2015/1589. Glej dopis Portugalske z dne 24. aprila 2019, str. 3. Glej tudi uvodno izjavo 61 tega sklepa.
([95]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 88, str. 20.
([96]) Odstavek 30 sklepa o začetku postopka.
([97]) Opomba 55. Minimalni dodatni stroški, ki so posledica oddaljenosti Madeire, znašajo 26 % bruto dodane vrednosti zasebnega sektorja ali 16,7 % bruto domačega proizvoda Madeire, leta 1998 pa so znašali približno 400 milijonov EUR. Glej odstavka 46 in 48 sklepa Komisije iz leta 2007.
([98]) Odstavek 51 sklepa Komisije iz leta 2007.
([99]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 124.
([100]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 125.

(74) Portugalska ponovno poudarja, da bi moralo navedeno izvajanje dejavnosti na Madeiri pomeniti le, da se dejavnost izvaja na Madeiri, če ima zadevno podjetje tam sedež ter center za upravljanje in odločanje, ne pa tudi vsega stalnega človeškega kapitala. Portugalska meni, da Komisija z zahtevo po dejanskem izvajanju dejavnosti, ki so po definiciji mednarodne, na Madeiri zanika povezavo teh mednarodnih dejavnosti z regijo, ki bila je priznana v sklepih Komisije iz let 2007 in 2013 ([101]).

(75) Portugalska poleg tega znova izraža svoje stališče, da zahteva, v skladu s katero je treba dejavnosti dejansko in fizično izvajati na Madeiri, ne pomeni in ne more pomeniti, da morajo biti dejavnosti geografsko omejene na ozemlje Madeire, prihodki pa ustvarjeni izključno na tem geografskem območju. Ozka razlaga Komisije zato ni v skladu z ustaljeno sodno prakso Unije glede središča glavnih interesov ([102]), prakso odločanja Komisije, sodno prakso Unije glede učinka prelivanja ([103]) ter temeljno pravico Unije do ustanavljanja in prostega pretoka blaga, oseb, storitev in kapitala.

(76) Portugalska nadalje meni, da pripisljivost temelji na kraju glavnega sedeža ali dejanskega upravljanja podjetja. To je popolnoma v skladu s sklepom Komisije iz leta 2007, v katerem je določeno, da se shema uporablja brez razlikovanja med podjetji s sedežem na Portugalskem in podjetji s sedežem zunaj Portugalske ([104]). V sklepu Komisije iz leta 2013 se poleg tega priznava, da so dejavnosti podjetij z dovoljenjem v okviru sheme ZFM v bistvu mednarodne narave, saj so dejavnosti, ki jih opravljajo ta podjetja, odprte za mednarodno konkurenco ([105]). Drugačna razlaga odstavka 14 sklepa Komisije iz leta 2007, v skladu s katero se lahko zadevne dejavnosti v celoti izvajajo le znotraj strogih geografskih meja Madeire, je zato v nasprotju s samo shemo ZFM in smernicami o regionalni pomoči iz leta 2007 kot ključnim instrumentom za privabljanje naložb z notranjega trga in drugih trgov. Prav tako je v nasprotju s ciljem člena 349 PDEU, ki omogoča sprejetje posebnih (davčnih) ukrepov za privabljanje naložb ter s tem spodbujanje modernizacije in diverzifikacije gospodarstva.

(77) Portugalska poleg tega izpolnjuje svoje zaveze iz akcijskega načrta OECD za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička ([106]) (v nadaljnjem besedilu: akcijski načrt BEPS), ki ga je podpisala leta 2016. Akcijski načrt BEPS vključuje koncept bistvene dejavnosti, na podlagi katerega se lahko preferencialne sheme uporabljajo samo za prihodke, ki so vzročno povezani s stroški, ki jih ima podjetje z razvojem temeljnega sredstva.

(78) Portugalska meni, da bi morala Komisija pri preučitvi zakonitosti sheme ZFM upoštevati merilo bistvene dejavnosti, opredeljeno v pravilih OECD, in zlasti splošna vodilna načela v zvezi z ocenjevanjem ukrepov v okviru akcijskega načrta BEPS ([107]). Portugalska meni, da bi morala Komisija v svojo oceno vključiti obstoječe pravne instrumente Unije za preprečevanje davčnih utaj in goljufij, zlasti pravila o zlorabi pristnih ureditev, določena v Direktivi (EU) 2016/1164. Upoštevati bi morala tudi pravila o obvezni avtomatični izmenjavi informacij na področju obdavčevanja v zvezi s čezmejnimi aranžmaji, o katerem se poroča, uvedena z Direktivo Sveta 2011/16/EU ([108]).

([101]) Odstavki 11, 25, 72 in 73 sklepa Komisije iz leta 2007 ter odstavki 24, 26 in 28 sklepa Komisije iz leta 2013.

([102]) Sodba Sodišča z dne 2. maja 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, ECLI:EU:C:2006:281, odstavki 34–36, in sodba Sodišča z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, točka 44.

([103]) Dejavnosti, ki se izvajajo zunaj regije, lahko zadevni regiji močno koristijo. Portugalska meni, da je Komisija to načelo priznala v sklepu o francoskih čezmorskih departmajih iz leta 2007, in sicer sklepu Komisije C (2007) 5115 final z dne 27. oktobra 2007 v zadevi SA N522/2006 – France – Loi de programme pour l'outre-mer – Aide fiscale (Francija – zakon o programu za čezmorska ozemlja – davčna pomoč), oddelka 2.8.3 in 2.8.8, str. 24 in 25. Glej tudi sodbo Sodišča z dne 19. decembra 2012, *GAMP*, C-579/11, ECLI:EU:C:2012:833, odstavki 30 do 39.

([104]) Odstavek 22, opomba 9, sklepa Komisije iz leta 2007.

([105]) Odstavek 22 sklepa Komisije iz leta 2013.

([106]) Ukrep 5 – *Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance* (Učinkovitejše preprečevanje škodljivih davčnih praks ob upoštevanju preglednosti in vsebine) – in ukrep 6 – *Prevent Treaty Abuse* (Preprečevanje zlorab pogodb) (http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm).

([107]) Ukrep 5 iz poročila BEPS in smernice foruma OECD za škodljivo davčno konkurenco v zvezi z zahtevo glede bistvene dejavnosti v okviru ureditev, ki niso ureditve intelektualne lastnine (https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/).

([108]) Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL L 64, 11.3.2011, str. 1).

(79) Portugalska pojasnjuje, da naj bi se pravila proti izogibanju davkom, uvedena z Direktivo (EU) 2016/1164, uporabljala za nepristne ureditve (tj. v primerih, v katerih so podjetja, ki imajo sedež na območjih z nizkimi davki in na teh območjih ne opravljajo nobene vrste gospodarske dejavnosti, obdavčena po nižji ali celo ničelni davčni stopnji). V skladu z navedeno direktivo je treba poudariti, da bi se morala Komisija pri ocenjevanju zakonitosti podjetij, vključenih v shemo ZFM, v fazi ocenjevanja dodeljevanja državne pomoči opreti na splošne klavzule o preprečevanju zlorab. Portugalska meni, da je nesprejemljivo sklepati, da davčna ugodnost, ki je bila dodeljena podjetjem z dovoljenjem v okviru sheme ZFM in predstavlja davčno olajšavo, nujno pomeni, da so ta podjetja vključena v nepristno ureditev ([109]).

(80) Portugalska opisuje sistem davčnega nadzora, ki se izvaja v zvezi s podjetji, vključenimi v shemo ZFM ([110]). Opisuje tudi preverjanje zahteve glede ločenega računovodskega evidentiranja prihodkov v okviru sheme ZFM ([111]) in na tej podlagi izpodbija stališče Komisije iz sklepa o začetku postopka, da bi lahko obstajali dvomi glede učinkovitosti kontrol, ki jih izvajajo davčni organi ([112]).

*Ustvarjanje/ohranjanje delovnih mest v regiji*

(81) Portugalska pojasnjuje, da je uvedba omejitev v zvezi z minimalnim številom delovnih mest neločljivo povezana s podobno logiko ukrepa za preprečevanje zlorab: cilj je bil preprečiti, da bi imela podjetja, ki ne izpolnjujejo zahteve glede bistvene gospodarske dejavnosti, na Madeiri neupravičeno prednost. Vendar to ne nalaga ali upravičuje tega, da bi se zahteve glede delovnih mest razlagale zunaj okvira veljavne zakonodaje Unije in nacionalne zakonodaje.

(82) Portugalska v zvezi z zakonodajo Unije o usklajevanju ([113]) trdi, da pravo Unije ne določa enotnega pojma pogodbe o zaposlitvi ali delovnega razmerja ali delavca ([114]) in posledično delovnega mesta. Ustrezen pojem delovnega mesta je določen v portugalskem delovnem pravu ([115]), ki ni v nasprotju z veljavnim pravom Unije.

(83) Portugalska je bila vedno mnenja, da je zahteva, v skladu s katero morajo subjekti z dovoljenjem za opravljanje dejavnosti v okviru sheme ZFM ustvarjati ali ohranjati delovna mesta, izpolnjena le, če je pogodba o zaposlitvi sklenjena s podjetjem, vključenim v shemo ZFM ([116]). Oblik pogodb o zaposlitvi, določenih v predpisih Unije in nacionalnih predpisih, ni mogoče zanemariti, zlasti ne zaposlitev za določen čas ter (temeljne) svobode gibanja delavcev.

(84) Portugalska trdi tudi, da duh zakonodaje ([117]) in sodne prakse Unije ([118]) vključuje sprejemanje in zaščito različnih vrst delovnih razmerij (ne glede na to, ali so začasna ali stalna) in mobilnosti delavcev v državah članicah, in sicer z upoštevanjem tega pojava (mobilnosti), tudi kot spodbujevalca razvoja gospodarstva v državah članicah. Podobno Unija na splošno priznava možnost podjetij, da opravljajo storitve iz drugih držav članic in da začasno napotijo svoje delavce v te države članice, kar ponovno kaže na mobilno naravo sedanjih delovnih razmerij, ne da bi to

([109]) *Tax and economic analysis report (Poročilo o davčni in gospodarski analizi)*, Ernest & Young, 24. september 2018, str. 66.
([110]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavki 282 do 318.
([111]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavki 296 do 298.
([112]) Odstavek 34 sklepa o začetku postopka.
([113]) Direktiva Sveta 98/59/ES z dne 20. julija 1998 o približevanju zakonodaje držav članic v zvezi s kolektivnimi odpusti (UL L 225, 12.8.1998, str. 16), Direktiva Sveta 2001/23/ES z dne 12. marca 2001 o približevanju zakonodaje držav članic v zvezi z ohranjanjem pravic delavcev v primeru prenosa podjetij, obratov ali delov podjetij ali obratov (UL L 82, 22.3.2001, str. 16) ali Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta 96/71/ES z dne 16. decembra 1996 o napotitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev(UL L 18, 21.1.1997, str. 1).
([114]) Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Poiaresa Madura, predstavljeni 27. januarja 2005, *Celtec*, C-478/03, ECLI:EU:C:2005:66.
([115]) Zakon št. 7/2009 z dne 12. februarja 2009, kakor je bil spremenjen z Zakonom št. 14/2018 z dne 19. marca 2018.
([116]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 222.
([117]) Direktiva 2008/104/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. novembra 2008 o delu prek agencij za zagotavljanje začasnega dela (UL L 327, 5.12.2008, str. 9); Uredba (EU) št. 492/2011 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 5. aprila 2011 o prostem gibanju delavcev v Uniji (UL L 141, 27.5.2011, str. 1) in Direktiva 2014/54/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o ukrepih za lažje uresničevanje pravic, podeljenih delavcem v okviru prostega gibanja delavcev (OJ L 128, 30.4.2014, str. 8).
([118]) Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Ruiza-Jaraba Colomerja, predstavljeni 10. julija 2003, *Collins*, C-138/02, EU:C:2003:409.

pomenilo pomanjkljivo preverjanje, ali podjetja opravljajo pomembno gospodarsko dejavnost. Portugalska se zato ne strinja, da je zakonitost sheme ZFM neposredno odvisna od ustvarjanja določenega števila delovnih mest ali od okorelega pojma delovnega mesta, ki temelji izključno na pojmu (fizičnega) kraja, v katerem zaposleni stalno opravljajo svoje naloge ([119]).

(85) Portugalska se sklicuje na pogajanja s Komisijo, ki so potekala v zvezi s sklepoma Komisije o odobritvi Režima II iz leta 2002 ([120]) in po katerih je Portugalska pristala na vključitev zgornjih mej davčne osnove, povezanih s številom delovnih mest; vendar to ni pomenilo, da je bil ta pogoj nujen, Portugalska pa sheme nikoli ni izvajala na ta način ([121]).

(86) Portugalska meni, da shema ZFM ni shema pomoči za zaposlovanje, temveč shema pomoči za diverzifikacijo in modernizacijo Madeire. Cilj sheme ZFM je predvsem prispevati k regionalnemu bruto domačemu proizvodu (v nadaljnjem besedilu: BDP). Prispevek sheme k BDP Madeire dokazuje močno povezavo med gospodarskimi dejavnostmi, ki jih opravljajo podjetja, vključena v shemo ZFM, in regijo.

*Opredelitev števila ustvarjenih delovnih mest*

(87) Portugalska ponovno poudarja, da se pojma ustvarjanja delovnih mest in delovnih enot na leto (DEL) iz odstavka 58 in opombe 52 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 za shemo ZFM ne uporabljata. Opredelitvi se uporabljata samo za regionalno pomoč za naložbe (oddelek 4 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007), ne pa tudi za pomoč za tekoče poslovanje (oddelek 5 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007). Portugalska poleg tega poudarja, da uporaba koncepta DEL za regionalno pomoč v najbolj oddaljeni regiji nima precedensa, kar je v nasprotju s tem, kar je Komisija navedla v sklepu o začetku postopka ([122]). Portugalski organi menijo, da je treba zaradi posebnih značilnosti najbolj oddaljenih regij sprejeti drugačno opredelitev ustvarjanja delovnih mest. Portugalska na splošno opozarja, da smernice o regionalni pomoči iz leta 2007 ter pogoji iz sklepov Komisije iz let 2007 in 2013 niso zavezujoči. Vsekakor se Portugalska ni nikoli zavezala, da bo uporabljala koncept ustvarjanja delovnih mest iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007. Pri izračunu ustvarjenih in ohranjenih delovnih mest v regiji se zato ne bi smeli uporabljati pogoji iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 ali število zaposlenih, določeno v skladu s členom 5 Priporočila Komisije o opredelitvi mikro, malih in srednjih podjetij ([123]).

*Delovna mesta zunaj regije Madeira*

(88) Portugalska še enkrat poudarja, da ne bi smelo biti nujno, da se dejavnost upravičencev v okviru sheme ZFM izvaja v regiji, saj sta cilja sheme privabljanje tujih naložb in razvoj mednarodnih storitev. Ozka razlaga, na podlagi katere mora dejavnost potekati le na ozemlju Madeire, odpravlja spodbude za internacionalizacijo podjetij in je v nasprotju z logiko regionalnega razvoja, ki ga je treba spodbujati. Portugalska navaja, da delovna mesta, omejena zgolj na Madeiro, in prihodki od davkov niso bili glavni cilji sheme ZFM.

([119]) *Tax and economic analysis report (Poročilo o davčni in gospodarski analizi)*, Ernest & Young, september 2018, str. 54.

([120]) Sklep Komisije C(2002) 4811 z dne 11. decembra 2002, Auxílio estatal N 222/A/02 – Portugal – Regime de auxílios da Zona Franca da Madeira para o período de 2003–2006 (Državna pomoč N 222/A/02 – Portugalska – Shema pomoči Zona Franca da Madeira za obdobje 2003–2006) (UL C 65, 19.3.2003, str. 23) in sklep Komisije C(2003) 92 z dne 4. aprila 2003 (Auxílio estatal N222/B/2002 – Portugal – Regime de auxílios da Zona Franca da Madeira para o período 2003–2006). Glej tudi dopis Komisije D/52122 z dne 25. februarja 2002 in odgovor Portugalske z dne 3. junija 2002 (1580).

([121]) Zavezo je treba razlagati v skladu s stališčem, ki ga je Portugalska izrazila v postopku pogajanja v zvezi s shemo pomoči. Portugalska je trdila, da je treba shemo ZFM obravnavati ob upoštevanju sorazmernosti z dodatnimi stroški, ki jih imajo podjetja v najbolj oddaljeni regiji Madeira (navedla je, da omejitev koncepta sorazmernosti zgolj na količinsko opredeljive dodatne stroške pomeni zmanjšanje pomembnosti člena 349 PDEU (prejšnji člen 299(2) Pogodbe ES)). Glej dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, str. 22 do 24.

([122]) Odstavek 41 sklepa o začetku postopka.

([123]) *Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises* (Priporočilo Komisije z dne 6. maja 2003 o opredelitvi mikro, malih in srednjih podjetij) (C(2003) 1422) (UL L 124, 20.5.2003, str. 36).

*Nadzor nad ustvarjanjem/ohranjanjem delovnih mest*

(89) Portugalska ponovno poudarja, da se nadzor nad ustvarjanjem/ohranjanjem delovnih mest v okviru sheme ZFM v zadostni meri izvaja na podlagi letnih davčnih napovedi, oddanih s pomočjo obrazcev (*Modelos*) 10 in 30, dokumenta DMR (mesečna izjava) ter izjave glede ustvarjenih/ohranjenih delovnih mestih v obrazcu *Modelo 22*, Priloga D, polje 6 (obvezno samo za prejemnike pomoči iz sheme ZFM) ([124]). Te izjave v skladu s portugalskim delovnim pravom omogočajo preverjanje obstoječih delovnih mest na začetku in koncu obračunskega leta.

(90) Portugalska meni, da portugalski davčni sistem vključuje več instrumentov, ki omogočajo učinkovit nadzor sheme ZFM. Podjetja, vključena v shemo ZFM, so pod nazorom davčnega in carinskega organa (v nadaljnjem besedilu: organ AT), regionalne vlade, generalnega inšpektorata za finance in vseh drugih davčnih služb, vključno z direktoratom za preiskovanje goljufij in posebne ukrepe, direktoratom za davčne inšpekcije in enoto za velike davčne zavezance. Poleg tega se ob vsakem odkritju nezakonitih dejavnosti sprožijo upravni prekrškovni ali celo kazenski postopki. Nadzor, inšpekcija in preverjanje zakonitosti dejavnosti, ki se izvajajo v okviru sheme ZFM, so bili prednostne naloge v nacionalnih načrtih davčne inšpekcije.

(91) Portugalska nazadnje meni, da predhodno stališče Komisije, v skladu s katerim različnih davčnih napovedi ni mogoče uporabiti kot podlago za natančen izračun števila delovnih mest, ki jih zagotavljajo posamezni upravičenci v okviru sheme ZFM, in kot sprejemljivo alternativo opredelitvi delovnih mest v smislu smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 ([125]), pomeni kršitev spoštovanja državnih funkcij iz člena 4(2) Pogodbe o Evropski uniji.

*Prispevek k regionalnemu razvoju*

(92) Portugalska poudarja prispevek sheme ZFM k regionalnemu razvoju najbolj oddaljene regije Madeira in je v zvezi s tem predložila študijo ([126]), v kateri je prikazana vloga sheme ZFM pri internacionalizaciji in diverzifikaciji gospodarstva Madeire. Trdi tudi, da je uporabljeni ukrep v skladu s sklepoma Komisije iz let 2007 in 2013 ter veljavnimi pravili o državni pomoči. Meni še, da bi morala Komisija dosledno oceniti shemo ZFM ob upoštevanju politik Unije za najbolj oddaljene regije v zvezi z ekonomsko, socialno in teritorialno kohezijo.

*Retroaktivna uporaba uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014*

(93) Portugalska ponovno poudarja, da se uredba o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014 ne sme uporabljati retroaktivno za določanje združljivosti dodelitve individualnih pomoči v okviru sheme ZFM, ki so bile na podlagi navedene uredbe izvzete. Poleg tega meni, da v skladu s prožno razlago uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014 ni nujno, da morajo upravičenci v okviru sheme ZFM gospodarske dejavnosti opravljati izključno v najbolj oddaljeni regiji Madeira. Portugalska navaja, da mora izvajanje sheme ZFM temeljiti na takrat veljavnih smernicah o regionalni pomoči iz leta 2007.

*Vračilo ter kršitev načela legitimnih pričakovanj in pravne varnosti*

(94) Portugalska trdi, da je Komisija shemo ZFM v preteklosti večkrat odobrila. Nacionalnih davčnih organov zato zdaj ni mogoče pozvati k izterjavi pomoči.

(95) Portugalska poleg tega meni, da so bile vse davčne ugodnosti odobrene povsem v skladu s shemo ZFM. Drugačna razlaga zato ne bi bila v skladu z zahtevami glede jasnosti, točnosti ali predvidljivosti učinkov iz ustaljene sodne prakse Unije ([127]). Portugalska in prejemniki pomoči so domnevali, da se lahko zanesejo na to, da je bila izvedena shema ZFM ustrezno zajeta v sklepih Komisije iz let 2007 in 2013. Portugalska navaja, da so podjetja, ki so prejela pomoč v okviru Režima III, pridobila pravico do pravne varnosti in legitimnih pričakovanj glede tega, da se zadnje ne bo uporabljal nikakršen sklep o vračilu.

([124]) Uvodna izjava 29 tega sklepa.
([125]) Odstavek 42 sklepa o začetku postopka.
([126]) Opomba 55.
([127]) Sodba Sodišča z dne 15. februarja 1996, Duff in drugi, C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51, točka 20, in sklepni predlogi generalnega pravobranilca Cosmasa, predstavljeni 8. junija 1995, EU:C:1995:170; sodba Sodišča z dne 7. junija 2007, Britannia Alloys & Chemicals proti Komisiji, C-76/06 P, ECLI:EU:C:2007:326, točka 79, in sodba Sodišča z dne 18. novembra 2008, Förster, C-158/07, ECLI:EU:C:2008:630, točka 67.

## 5. PRIPOMBE TRETJIH ZAINTERESIRANIH STRANI IN PORTUGALSKE

### 5.1 Pripombe tretjih zainteresiranih strani

(96) Komisija je prejela pripombe 102 zainteresiranih strani (državljanov, podjetij in združenj podjetij). Večino pripomb (94 od 102) so predložila podjetja, vključena v shemo ZFM, in njihovi zaposleni. Te zainteresirane strani so izpostavile svoje pomisleke v zvezi s prenehanjem ali zmanjšanjem obsega delovanja sheme ZFM, ki bi privedlo do izgube številnih delovnih mest in negativno vplivalo na regionalno gospodarstvo. Navedle so, da dejavnosti podjetij, vključenih v shemo ZFM, ne bi smele biti omejene na ozemlje Madeire, saj je njen trg razmeroma majhen, zlasti pa zato, ker je bila internacionalizacija gospodarstva najbolj oddaljene regije eden od ciljev sheme ZFM od samega začetka njenega delovanja. Navedle so tudi, da je stališče Komisije glede kraja, v katerem se izvajajo gospodarske dejavnosti, ozka razlaga pogojev delovanja sheme ZFM v okviru odprtega in globalnega gospodarstva.

(97) Komisija je prejela tudi pripombe sedmih sektorskih združenj podjetij ([128]) in samega podjetja, ki upravlja shemo ZFM ([129]). Enotno so bili kritični do – po njihovem mnenju – ozke razlage Komisije glede povezave med zneskom pomoči ter ustvarjanjem in ohranjanjem dejanskih delovnih mest na Madeiri ter do uporabe oprostitve davka od dohodkov iz dejavnosti, ki se dejansko in fizično izvajajo na Madeiri.

(98) Argumenti, ki so jih navedle zainteresirane strani, da bi podprle svoja stališča glede obstoja pomoči, izvora dobička in ustvarjanja delovnih mest, so povzeti v spodnjih uvodnih izjavah.

(99) Samo ena zainteresirana stran, in sicer trgovinsko in industrijsko združenje Funchal (*Associação Comercial e Industrial do Funchal*; v nadaljnjem besedilu: združenje ACIF) ([130]), trdi, da znižanje davka od dohodkov pravnih oseb ne pomeni pomoči. Meni, da znižanje davka predstavlja le razliko v nepobranih davkih od dohodkov, ki jih brez znižanja davka sploh ne bi bilo. Shema ZFM vključuje zgolj teoretičen in umeten davčni izdatek, ki se vsako leto vključi v proračun in izračuna le za računovodske namene, saj ne ustreza dejanskemu davčnemu izdatku ali zmanjšanju zbranih prihodkov. Odprava davčnih ugodnosti sheme ZFM ne bi privedla do pobiranja davkov, ki ustrezajo navedeni razliki. Združenje ACIF meni tudi, da je treba v primeru primerjave Madeire z drugimi evropskimi državami s konkurenčnimi davčnimi sistemi, ki se ne srečujejo z enakimi trajnimi omejitvami in davčnih ugodnosti ne pogojujejo z ustvarjanjem delovnih mest, ugotoviti, da shema ZFM na Madeiri nima nobene gospodarske prednosti. V zvezi s tem je zelo malo verjetno, da bi shema ZFM izkrivljala konkurenco in vplivala na trgovino med državami članicami.

(100) Zainteresirane strani trdijo, da je zaradi zahteve, da se dejavnosti in delovna mesta, ki so mednarodne narave, izvajajo oziroma nahajajo v regiji Madeira, podpora v korist najbolj oddaljene regije Madeira neupravičeno omejena zgolj na nadomestilo dodatnih stroškov, ki jih imajo podjetja na Madeiri zaradi naravnih ovir, kot je določeno v členu 349 PDEU.

(101) Zainteresirane strani menijo, da Komisija pri svoji razlagi ni upoštevala dejstva, da lahko vsa podjetja, vključena v shemo ZFM, ugodnosti sheme koristijo le, če imajo stalno poslovno enoto na Madeiri, ob upoštevanju modela za izogibanje dvojnemu obdavčenju iz konvencije OECD ([131]), ter če imajo na Madeiri hkrati stalno prebivališče in dejanski sedež.

---

([128]) *Associação Comercial e Industrial do Funchal* (ACIF), *Câmara do Comércio e Indústria dos Açores* (CCIA), *Confederação de Comércio e Serviços de Portugal* (CCP), *Confederação da Indústria Portuguesa* (CIP), *Confederação de Turismos de Portugal* (CTP), *European International Ship Owners Association of Portugal* (EISAP) in EURODOM (predstavniško združenje francoskih najbolj oddaljenih regij).

([129]) *Sociedade de Desenvolvimento da Madeira S.A.* (v nadaljnjem besedilu: družba SDM). Družba SDM je od leta 1984 v imenu regionalne vlade Madeire (na podlagi koncesijske pogodbe) odgovorna za upravljanje, vodenje in promocijo sheme ZFM, imenovane tudi mednarodni poslovni center Madeira (*Centro Internacional de Negócios da Madeira* – CINM).

([130]) ACIF je poslovno združenje, ki zastopa 800 pridruženih podjetij iz vseh sektorjev dejavnosti (pri čemer sektor trgovine in storitev predstavlja 63 %, industrijski sektor 23 %, turistični sektor pa 14 %).

([131]) Vzorčna konvencija OECD o davku na dohodek in kapital; skrajšana različica iz leta 2017 (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419).

(102) Zainteresirane strani poleg tega trdijo, da je treba zunaj sedežev podjetij, vključenih v shemo ZFM, poleg nematerialnih dejavnosti izvajati tudi veliko drugih dejavnosti, ki jih ta podjetja trenutno opravljajo. Omejitev te možnosti bi pomenila diskrecijsko in negativno obravnavo Madeire, kar je nerazumljivo in nerazumno, zlasti v primeru spodbud, ki za regijo Madeira ne pomenijo ne dejanskih davčnih izdatkov (temveč teoretične ali navidezne izdatke) ne izgube prihodkov od davkov.

(103) Manjše število zainteresiranih strani trdi, da Komisija prepoveduje internacionalizacijo gospodarstva Madeire in spodbuja gospodarski izolacionizem regije, kar pomeni kršitev načel tržnega gospodarstva in možnosti vključevanja prikrajšanih regij v tržno gospodarstvo.

(104) Zainteresirane strani menijo tudi, da gre v primeru uporabe opredelitev, pogojev in načel, določenih v smernicah o regionalni pomoči iz leta 2007, pri opredelitvi in izračunu delovnih mest v okviru sheme ZFM za zlorabo, saj je bila shema pomoči odobrena kot regionalna pomoč za tekoče poslovanje in ne kot pomoč za naložbe. Zato je tudi po analogiji neprimerno uporabljati merila in pojme, opredeljene v odstavku 58 in opombi 52 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, pri ocenjevanju regionalne državne pomoči za tekoče poslovanje, vključno s pomočjo, odobreno v okviru sheme ZFM. Zainteresirane strani trdijo, da je treba pojem delovnega mesta obravnavati v skladu z opredelitvami in pogoji, določenimi v portugalskem delovnem zakoniku.

(105) Zainteresirane strani poleg tega opozarjajo, da je v skladu z določbami uredbe o splošnih skupinskih izjemah pojem ustvarjanja delovnih mest uporabljen izključno v členu 14, ki ureja regionalno pomoč za naložbe, in členu 17, ki ureja pomoč za naložbe za MSP. V obeh primerih za določitev upravičenih stroškov velja, da so „ocenjeni stroški plač, ki so posledica ustvarjanja delovnih mest zaradi začetne naložbe, izračunani za obdobje dveh let“. Zainteresirane strani navajajo, da pomoč, dodeljena podjetjem v okviru sheme ZFM, ni povezana s stroški plač, ni v nobenem smislu začetna naložba in ni omejena na obdobje dveh let.

(106) Manjše število zainteresiranih strani trdi, da je pojem števila letnih delovnih enot (LDE) opredeljen le v členu 5 Priloge I k uredbi o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014 (tako kot v uredbi o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2008). Trdijo tudi, da je namen tega pojma zaščititi MSP, saj preprečuje, da bi se vsi njihovi zaposleni šteli za dejanske zaposlene in zaposlene za poln delovni čas, zlasti zato, da se največje število delavcev, ki je sprejemljivo za ohranitev statusa MSP, ne bi preseglo ([132]).

(107) Zainteresirane strani trdijo, da je zahteva glede LDE za vodstvene položaje v podjetjih, ki so upravičena do pomoči iz sheme, nelogična in pravno nesmiselna. V skladu z veljavnimi nacionalnimi predpisi, ki urejajo člane upravnih organov podjetij ([133]), je opravljanje vodstvenih nalog/dolžnosti v več kot enem podjetju zakonito. Zato razlaga Komisije, ki „prepoveduje“ opravljanje takšnih nalog/dolžnosti v več kot enem podjetju, spodkopava nacionalni pravni okvir, pri čemer pa ne upošteva funkcionalne vsebine teh dolžnosti/položajev in značilnosti oseb, ki zasedajo taka delovna mesta.

(108) Zainteresirane strani trdijo, da vodstveni položaji in povezane naloge ne zahtevajo stalne in izključne razpoložljivosti, saj te pisarniške naloge običajno opravljajo visoko kvalificirane in usposobljene osebe, ki pogosto opravljajo druge strokovne in poslovne dejavnosti. Ogromno je primerov upraviteljev/direktorjev in/ali menedžerjev, ki so povezani z več podjetji ter s svojim strokovnim znanjem in poklicnimi spretnostmi prispevajo k razvoju teh podjetij. Zainteresirane strani navajajo tudi, da v nasprotju s stališčem Komisije ni pravila ali omejitve glede potencialnega kopičenja položajev/dolžnosti v več kot enem podjetju, vključenem v shemo ZFM. Člani upravnih odborov podjetij se torej v primeru izpolnjevanja pravil iz nacionalne zakonodaje, ki ureja to področje, štejejo za dejanske zaposlene.

([132]) Glej dopis združenja ACIF z dne 12. aprila 2019, Priloga I, o zagovoru sheme ZFM in povezanih podjetij, str. 26.

([133]) Za opravljanje teh dolžnosti ni mogoče prejeti plačila. Plačilo določijo podjetja, pri čemer ni nujno, da je plačilo povezano s številom dejansko opravljenih ur ali s plačilom, ki ga zaslužijo drugi zaposleni. Naloge se ne opravljajo na izključno podlagi, razen če to naloži podjetje in odobri član upravnega odbora. Te naloge se praviloma ne upoštevajo pri delovnih urah, omejitve glede najkrajšega ali najdaljšega delovnega obdobja pa se zanje ne uporabljajo.

(109) Manjše število zainteresiranih strani trdi, da gre za pozitivno diskriminacijo v korist Madeire na podlagi njenega statusa najbolj oddaljene regije, kot ga določa člen 349 PDEU, in poudarja pomen sheme ZFM za gospodarstvo Madeire ([134]) (vključno s količinsko opredelitvijo vpliva na regijo v primeru, da bi večina podjetij ali vsa podjetja, ki tam trenutno poslujejo, prenehala poslovati ([135])).

(110) Nazadnje, manjše število zainteresiranih strani trdi, da bi bilo kakršno koli vračanje pomoči v nasprotju s splošnimi načeli prava Unije. V zvezi s tem trdijo, da bi Komisija z ugotovitvijo, da shema, ki jo je izvajala Portugalska, pomeni nezakonito pomoč, kršila načeli pravne varnosti ([136]) in legitimnih pričakovanj, določeni v sodni praksi Unije ([137]).

### 5.2 **Pripombe Portugalske**

(111) Komisija je pripombe, ki jih je prejela od zainteresiranih strani, 23. maja in 12. junija 2018 posredovala Portugalski. Odgovor Portugalske na te pripombe je mogoče povzeti, kot je navedeno v nadaljevanju ([138]).

(112) Portugalska poudarja, da vse pripombe, ki jih je prejela od zainteresiranih strani, nedvoumno izražajo združljivost sheme ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, z notranjim trgom. V pripombah je poudarjen tudi pomen sheme ZFM za regionalni razvoj, teritorialno kohezijo in zaposlovanje v regiji Madeira ter prispevek sheme k zmanjšanju posledic statusa najbolj oddaljene regije. Zainteresirane strani torej menijo, da so tveganja in razmere, na podlagi katerih je Komisija sprejela predhodne sklepe, nedokazane.

(113) Portugalska nadalje ugotavlja, da število in pomen prejetih pripomb razkrivata, da shema nima bistvenega vpliva na trgovino med državami članicami ali na konkurenco.

(114) Portugalska meni tudi, da je dejstvo, da so prejete pripombe večinoma pozitive ter da jurisdikcije, ki konkurirajo shemi ZFM, in podjetja, ki nimajo koristi od sheme, niso predložili pripomb, močan pokazatelj, da je bila shema pravilno izvedena.

(115) Portugalska poziva Komisijo, naj upošteva pravno naravo avtonomne regije Madeira kot najbolj oddaljene regije v skladu s členom 349 PDEU in Akta o pristopu Portugalske k Evropski gospodarski skupnosti (EGS) ter naj pozitivno diskriminacijo, ki izhaja iz odobrene sheme, obravnava kot upravičeno.

---

([134]) Kar zadeva zaposlenost, je bilo 31. decembra 2017 v okviru sheme ZFM zaposlenih [5 000–10 000] oseb ([1 000–3 000] v mednarodnih storitvah, [100–1 000] v industrijski coni in [4 000–6 000] pri mednarodnem ladijskem registru). Leta 2018 je bilo po podatkih, neposredno zbranih z raziskavo, ki jo je izvedlo združenje ACIF, v sektorju mednarodnih storitev v okviru sheme zaposlenih [1 000–3 000] oseb. 31. decembra 2018 je bilo v shemo ZFM vključenih [1 000–3 000] podjetij. Po podatkih, ki jih je zbral davčni organ Madeire, so se v okviru sheme ZFM v avtonomni regiji Madeira leta 2018 ustvarili neposredni prihodki od davkov v višini [50 000–200 000] tisoč EUR, kar ustreza [10–20] % vseh prihodkov od davkov, zbranih v regiji. Po podatkih banke Portugalske iz leta 2013 se je v okviru sheme ZFM ustvarilo za [10–20] % neposrednih naložb na Portugalskem. Glej dokument, v katerem združenje ACIF zagovarja shemo ZFM in podjetja, vključena vanjo, str. 29 do 35 (Priloga I k dopisu združenja ACIF z dne 12. aprila 2019).

([135]) Ob predpostavki, da bi vsa podjetja, ki so trenutno vključena v shemo ZFM, v regiji prenehala poslovati (scenarij 1), se ocenjuje, da bi upad bruto dodane vrednosti v primerjavi z bruto dodano vrednostjo iz leta 2015 znašal od [1–10] do [10–20] %, število izgubljenih delovnih mest pa od [1 000 -4 000] do [5 000–7 000]. Če bi se nekaj sedanjih dejavnosti ohranilo, pri čemer pa bi podjetja, odgovorna za [80–90] % bruto dodane vrednosti, ki se trenutno ustvarja v okviru sheme ZFM, prenehala poslovati (scenarij 2), bi bile posledice prav tako krizne, saj bi upad bruto dodane vrednosti znašal od [1–10] % do [1–10] %, število izgubljenih delovnih mest pa od [1 000–3 000] do [4 000–6 000]. Glej dopis združenja ACIF z dne 12. aprila 2018, str. 36 in 37, in priloženo študijo, ki jo je združenje ACIF naročilo pri centru za uporabne študije portugalske katoliške univerze v Lizboni: CONFRARIA, João: *Impacto do Centro Internacional de Negócios da Madeira na economia da Região', Universidade Católica de Lisboa – Centro de Estudos Aplicados*, 4. april 2019, str. 1 do 25.

([136]) Sodba Sodišča z dne 5. julija 2012, SIAT, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415; sodba Sodišča z dne 3. oktobra 2013, Itelcar, C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629, in sodba Sodišča z dne 11. junija 2015, Berlington Hungary in drugi, C-98/14, ECLI:EU:C:2015:386.

([137]) Sodba Sodišča z dne 24. novembra 2005, Nemčija proti Komisiji, C-506/03, ECLI:EU:C:2005:715, točka 58, in sodba Splošnega sodišča z dne 3. decembra 2014, Castelnou Energía proti Komisiji, T-57/11, ECLI:EU:T:2014:1021, točka 189.

([138]) Dopis Portugalske z dne 26. junija 2019 (2019/082914).

(116) Portugalska poleg tega meni, da je shema ZFM izrednega pomena tako za državo kot za modernizacijo, diverzifikacijo in razvoj regije Madeira, saj odločilno prispeva h gospodarskemu in finančnemu sistemu ter ima pomemben vpliv na nacionalno gospodarstvo in finance. Taka modernizacija in razvoj ne bi bila mogoča brez delovnih mest, ustvarjenih in učinkovito razvitih v regiji, ter brez materialnih naložb.

(117) Portugalska poudarja, da so raznolikost dejavnosti, izvedenih v okviru sheme ZFM, število neposredno in posredno ustvarjenih delovnih mest, naložbe (domače in tuje), potrošnja, pomemben prispevek zbranih davkov k proračunu regije ter internacionalizacija regionalnega gospodarstva ključni za gospodarsko vzdržnost in socialno trajnostnost Madeire. To potrjujejo tudi gospodarske študije, priložene pripombam, ki jih je predložilo združenje ACIF.

(118) Portugalska je poleg tega mnenja, da pripombe zainteresiranih strani potrjujejo, da so portugalski organi izvajali svoja pooblastila glede nadzora pogojev za upravičenost sheme. Predložene pripombe do določene mere kažejo, da je bil nadzor, ki so ga portugalski organi izvajali nad upravičenci v okviru sheme ZFM, strožji od nadzora, zahtevanega v sklepih Komisije iz let 2007 in 2013.

(119) Portugalska trdi, da člen 36 EBF zahteva ustvarjanje delovnih mest, ne da bi bilo izrecno navedeno, da je treba ta delovna mesta ustvariti v regiji. Trdi tudi, da ustvarjanje delovnih mest ni bilo mišljeno kot način preverjanja, kako je vsako posamezno podjetje prispevalo k razvoju regije, temveč le kot merilo bistvene gospodarske dejavnosti na podlagi priporočil OECD in Skupine za kodeks ravnanja (obdavčitev podjetij) ([139]) z namenom izključitve slamnatih družb ([140]).

## 6. **OCENA POMOČI**

### 6.1 **Obstoj pomoči v smislu člena 107(1) PDEU**

(120) V členu 107(1) PDEU je v zvezi z državno pomočjo določeno, da je „vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z notranjim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami“.

(121) Zato mora ukrep podpore, da bi se obravnaval kot pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjevati vse naslednje pogoje: (i) financirati ga mora država oziroma se mora financirati z državnimi sredstvi in biti mora pripisljiv državi; (ii) prejemnikom mora zagotavljati selektivno prednost z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga; (iii) izkrivljati mora konkurenco ali predstavljati tveganje za izkrivljanje konkurence in (iv) obstajati mora možnost, da bo vplival na trgovino med državami članicami.

(122) V spodnjih uvodnih izjavah Komisija ocenjuje, ali shema ZFM, ki jo je Portugalska izvajala v korist upravičencev v okviru sheme, izpolnjuje merila iz uvodne izjave 121 in posledično pomeni državno pomoč.

#### 6.1.1 *Državna sredstva in pripisljivost*

(123) Portugalska meni, da shema ZFM ne vključuje državnih sredstev, saj ne pomeni dejanskih davčnih izdatkov, temveč zgolj navidezne davčne izdatke (teoretične izgube prihodkov od davkov) in zato ni ukrep državne pomoči ([141]).

([139]) Svet in predstavniki vlad držav članic, ki so se sestali v okviru Sveta, so 1. decembra 1997 sprejeli resolucijo o kodeksu ravnanja na področju podjetniškega obdavčevanja, da bi omejili škodljivo davčno konkurenco. Svet ECOFIN je 9. marca 1998 v okviru Sveta ustanovil Skupino za kodeks ravnanja (obdavčitev podjetij), zadolženo za oceno davčnih ukrepov, ki bi lahko spadali na področje uporabe kodeksa ravnanja (UL C 99, 1.4.1998, str. 1). Glej https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/.

([140]) Dopis Portugalske z dne 26. junija 2019, str. 3.

([141]) Uvodna izjava 67 tega sklepa.

(124) Ena od zainteresiranih strani, združenje ACIF, navaja podobne argumente in meni, da shema ne pomeni pomoči ([142]).

(125) Komisija ugotavlja, da portugalska ustava priznava Madeiro kot avtonomno regijo z lastnim političnim in upravnim statusom (*Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira* ([143]); v nadaljnjem besedilu: statut) in samoupravnimi institucijami. Komisija poleg tega ugotavlja, da ima avtonomna regija Madeira v skladu s členom 5(1) svojega statuta med drugim finančno, gospodarsko in davčno avtonomijo. Ugotavlja tudi, da statut zagotavlja obstoj posebnega regionalnega davčnega sistema, ki izrecno vključuje tudi shemo ZFM ([144]). Davki in dajatve, ki jih pobirajo regionalni organi, so prihodki avtonomne regije Madeira ([145]), prihodki od davkov pa med drugim vključujejo davke od dohodkov pravnih oseb ter kolkovino ([146]). Avtonomna regija Madeira ima lastne davčne pristojnosti in lahko nacionalne davčne določbe prilagodi posebnim regionalnim značilnostim ([147]). Regionalni parlament je poleg tega pristojen za znižanje stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki jo za portugalsko ozemlje vsako leto določi nacionalni parlament ([148]). Nazadnje Komisija ugotavlja, da pravni okvir sheme ZFM ureja člen 36 EBF ([149]).

(126) Kot je opisano v uvodnih izjavah 12 in 13 tega sklepa, shema ZFM vključuje znižanje davka od dohodkov pravnih oseb in oprostitev drugih davkov, ki se običajno plačujejo na Portugalskem ([150]). Omogoča zlasti plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb, ki je nižji od davka od dohodkov pravnih oseb, ki se običajno plačuje v skladu z zakonikom o davku od dohodkov pravnih oseb (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*; v nadaljnjem besedilu: CIRC) ([151]), in je pod določenimi pogoji nižji za dodatnih 50 %.

(127) Izguba prihodkov od davkov za državo je enaka porabi državnih sredstev v obliki davčnih izdatkov. Portugalska se z odobritvijo znižanja davka, določenega v CIRC, v skladu s shemo ZFM, odobreno s členom 36 EBF, odpoveduje prihodkom, ki bi jih pridobila, če te davčne določbe ne bi sprejela. Ukrep znižanja davka od dohodkov pravnih oseb se izvaja z državnimi sredstvi. Ta ukrep je bil uveljavljen v obliki državnega predpisa, in sicer zakona o davčnih spodbudah (EBF), ki je parlamentarni akt in pravni akt, pripisljiv portugalski državi. Ker to davčno ugodnost odobrijo portugalski organi, jo je mogoče pripisati državi.

(128) Pojem pomoči ne zajema le koristi iz dodelitev sredstev, temveč tudi različne ukrepe, s katerimi se zmanjšujejo stroški, ki običajno bremenijo podjetje, ter ki so zato po naravi in učinku podobni subvencijam, čeprav v ožjem pomenu besede to niso ([152]).

(129) Komisija zato ugotavlja, da se ukrep znižanja davka od dohodkov pravnih oseb (vključno z dodatnim 50-odstotnim znižanjem davka od dohodkov pravnih oseb v primeru podjetij, ki opravljajo industrijske dejavnosti v industrijski coni ZFM) izvaja z državnimi sredstvi in ga je mogoče pripisati državi ([153]).

([142]) Uvodna izjava 99 tega sklepa.

([143]) Zakon št. 13/91 z dne 5. junija 1991, kakor je bil spremenjen z Zakonom št. 130/99 z dne 21. avgusta 1999 in Zakonom št. 12/2000 z dne 21. junija 2000.

([144]) Člen 107(4) in člen 146 statuta.

([145]) Člen 108(b) statuta.

([146]) Člen 112(1), točki (b) in (e), statuta. Glej tudi člen 26 Zakona št. 2/2013 z dne 2. septembra 2013 (Zakon o financah avtonomnih regij, *Lei das Finanças das Regiões Autónomas;* v nadaljnjem besedilu: LFRA).

([147]) Člena 55 in 56 LFRA.

([148]) Člen 59(2) LFRA.

([149]) Člen 146(4) statuta in člen 59(6) LFRA.

([150]) Člen 5, člen 26 in člen 59(2), (3), (4) in (6) LFRA. Za obdobje 2007–2013 glej Zakon št. 1/2007 z dne 19. februarja, kakor je bil spremenjen z Zakonom št. 1/2010 z dne 29. marca 2010, Zakonom št. 2/2010 z dne 16. junija in Zakonom št. 64/2012 z dne 20. decembra 2012.

([151]) 3 % v obdobju 2007–2009, 4 % v obdobju 2010–2012, 5 % v obdobju 2013–2020, namesto 29 % v letu 2007, 20 % v obdobju 2008–2011, 25 % v obdobju 2012–2013, 23 % v letu 2014 in 21 % v obdobju 2015–2020.

([152]) Sodba Sodišča z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, točka 38; sodba Sodišča z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, točka 13, in sodba Sodišča z dne 1. decembra 1998, Ecotrade, C-200/97, ECLI:EU:C:1998:579, točka 34.

([153]) Sodba Sodišča z dne 16. maja 2002, Francija proti Komisiji, C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294, točka 24; sodba Splošnega sodišča z dne 5. aprila 2006, Deutsche Bahn proti Komisiji, T-351/02, ECLI:EU:T:2006:104, točka 103.

6.1.2 *Selektivna prednost*

(130) Portugalska meni, da shema ZFM ni selektivna, saj ukrep ne daje „prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU. Meni tudi, da se vsa podjetja, ki se ukvarjajo s trgovinskimi, industrijskimi, pomorskimi ali drugimi storitvenimi dejavnostmi, verjetno vključijo v shemo ZFM. Trdi, da je shema ZFM del splošne ekonomije portugalskega davčnega sistema in da ukrep ne pomeni selektivne prednosti za podjetja, vključena v shemo ZFM. Ukrep zato ne pomeni državne pomoči. Shemo ZFM bi bilo treba opredeliti kot splošni ukrep ([154]).

(131) V skladu z ustaljeno sodno prakso Unije je treba za določitev, ali državni ukrep pomeni državno pomoč, ugotoviti, ali upravičena podjetja pridobijo gospodarsko prednost, ki je v običajnih tržnih pogojih, tj. brez državnega posredovanja, ne bi imela. Ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo oprostitev davka, ki upravičencem zagotovi ugodnejši položaj v primerjavi z drugimi davčnimi zavezanci, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU ([155]). Državna pomoč je lahko tudi ukrep, ki nekaterim podjetjem omogoča znižanje davka, ki ga je običajno treba plačati.

(132) Shema ZFM je shema regionalne pomoči, ki je v skladu s sklepom Komisije iz leta 2007 omogočila dodelitev pomoči v obliki znižanega davka od dohodkov pravnih oseb na dobiček iz dejavnosti, ki se dejansko in fizično izvajajo na Madeiri, in oprostitev drugih davkov, kot je navedeno v uvodni izjavi 12 tega sklepa.

(133) V skladu z uvodno izjavo 127 tega sklepa shemo ZFM ureja člen 36 EBF ([156]).

(134) Za podjetja v regiji Madeira se je v obdobju 2007–2014 uporabljalo več (običajnih) stopenj davka od dohodkov pravnih oseb v skladu z zaporedno sprejetimi regionalnimi proračunskimi akti ([157]). Podjetja, vključena v shemo ZFM, so do 31. decembra 2020 upravičena do znižanja davka od dohodkov pravnih oseb ([158]) oziroma do oprostitve drugih davkov. Shema ZFM upravičencem omogoča, da prihranijo pri izdatkih. Posebni cilj tega odstopanja je podpreti in spodbujati dejavnosti, ki jih opravljajo podjetja, vključena v shemo ZFM, ter tem podjetjem zagotoviti ugodnejši položaj v primerjavi s podjetji s sedežem drugje v državi ali v avtonomni regiji Madeira.

(135) Obravnavani ukrep torej daje prednost izključno podjetjem, vključenim v shemo ZFM. Glede na geografsko območje uporabe je obravnavani ukrep selektiven, saj je na voljo samo podjetjem z omejenega območja, ki ga zajema shema ZFM.

(136) Glede na navedeno Komisija ugotavlja, da shema ZFM z znižanjem davčne dajatve, ki bi jo bilo treba običajno plačati, zagotavlja selektivno prednost podjetjem, vključenim v shemo ZFM, v smislu člena 107(1) PDEU.

([154]) Glej uvodni izjavi 68 in 69 tega sklepa.

([155]) Sodba Sodišča z dne 10. januarja 2006, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, točka 132.

([156]) Opomba 5.

([157]) 29 % v letu 2007 (člen 12 Regionalne zakonske uredbe (*Decreto Legislativo Regional*) št. 3/2007/M z dne 9. januarja 2007); 20 % v obdobju 2008–2011 (člen 15 Regionalne zakonske uredbe št. 2/2008/M z dne 16. januarja 2008, člen 14 Regionalne zakonske uredbe št. 45/2008/M z dne 31. decembra 2008, člen 13 Regionalne zakonske uredbe št. 34/2009/M z dne 31. decembra 2009 in člen 14 Regionalne zakonske uredbe št. 2/2011/M z dne 10. januarja 2008); 25 % v obdobju 2012–2013 (člen 2 Regionalne zakonske uredbe št. 20/2011/M z dne 26. decembra 2011 in člen 16 Regionalne zakonske uredbe št. 42/2012/M z dne 31. decembra 2012); 23 % v letu 2014 (člen 18 Regionalne zakonske uredbe št. 31-A/2013/M z dne 31. decembra 2013).

([158]) Opomba 15.

6.1.3 *Izkrivljanje konkurence in vpliv na trgovino*

(137) Portugalska ni neposredno navedla, da ukrep ni izkrivljal konkurence ali predstavljal tveganja za izkrivljanje konkurence in da ni vplival na trgovino med državami članicami ([159]). Združenje ACIF, ena od zainteresiranih strani, pa je navedlo, da je zelo malo verjetno, da bi shema ZFM izkrivljala konkurenco in vplivala na trgovino med državami članicami ([160]).

(138) Za ukrep, ki ga dodeli država, velja, da izkrivlja ali bi lahko izkrivljal konkurenco, kadar bi verjetno izboljšal konkurenčni položaj prejemnika pomoči v primerjavi z drugimi podjetji, ki jim konkurira ([161]). Tako se domneva, da gre za izkrivljanje konkurence v smislu člena 107(1) PDEU takoj, ko država dodeli finančno prednost podjetju v liberaliziranih sektorjih, kjer obstaja ali bi lahko obstajala konkurenca ([162]). Če finančna pomoč države okrepi položaj podjetja v razmerju do drugih konkurenčnih podjetij v trgovini znotraj Skupnosti, se šteje, da je pomoč vplivala na konkurenco ([163]).

(139) Če podjetja, vključena v shemo ZFM, opravljajo dejavnosti, ki so odprte za mednarodno konkurenco, zadevni ukrep izboljšuje njihov konkurenčni položaj in bi lahko izkrivljal konkurenco ter torej vplival na trgovino med državami članicami.

6.1.4 *Opredelitev pomoči kot veljavne pomoči in primerni ukrepi*

(140) Portugalska trdi, da bi bilo treba shemo ZFM, če naj bi ta pomenila pomoč, obravnavati kot veljavno pomoč. Trdi tudi, da je bila shema ZFM vzpostavljena leta 1980 ([164]), tj. pred pristopom Portugalske k EGS (leta 1986), in da zunaj okvira pogajanj o veljavni pomoči ni bila bistveno spremenjena. Zato bi jo bilo treba obravnavati kot shemo veljavne pomoči v smislu člena 1, točka (b)(i), Uredbe (EU) 2015/1589 ([165]).

(141) Glede na navedeno Portugalska meni, da bi morala Komisija predlagati primerne ukrepe za zagotovitev nadaljnje združljivosti sheme ZFM z notranjim trgom, ki bi lahko vključevali spremembo vsebine sheme pomoči, uvedbo zahtev ali pojasnitev obstoječih zahtev ([166]).

(142) V skladu s členom 1, točka (b)(i), Uredbe (EU) 2015/1589 veljavna pomoč pomeni „vso pomoč, ki je obstajala pred začetkom veljavnosti PDEU v zadevnih državah članicah, to je sheme pomoči in individualno pomoč, ki se je začela izvajati pred začetkom veljavnosti PDEU in se še vedno uporablja“.

(143) Člen 26 in oddelek 10 Priloge I k Aktu o pristopu Portugalske ([167]) določata prilagoditve aktov, ki so jih sprejele institucije in katerih oddelek glede carinske zakonodaje vključuje shemo ZFM. Akt o pristopu Portugalske ne določa, da bi bilo treba shemo ZFM obravnavati kot veljavno pomoč v smislu člena 88(1) Pogodbe ES (zdaj člen 108(1) PDEU).

([159]) Uvodna izjava 113 tega sklepa.
([160]) Zadnja poved uvodne izjave 99 tega sklepa.
([161]) Sodba Sodišča z dne 17. septembra 1980, Philip Morris, C-730/79, ECLI:EU:C:1980:209, točka 11, in sodba Sodišča prve stopnje z dne 15. junija 2000, Alzetta in drugi proti Komisiji, združene zadeve T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 do 607/97, T-1/98, T-3/98 do T-6/98 in T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, točka 80.
([162]) Sodba Sodišča prve stopnje z dne 15. junija 2000, Alzetta in drugi proti Komisiji, združene zadeve T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 do 607/97, T-1/98, T-3/98 do T-6/98 in T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, točke 141 do 147.
([163]) Sodba Sodišča prve stopnje z dne 4. aprila 2001, Regione autonoma Friulia-Venezia Giulia proti Komisiji, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, točka 41.
([164]) Uredba z zakonsko močjo št. 500/80 z dne 20. oktobra 1980 in regulativna uredba št. 53/82 z dne 23. avgusta 1982. Glej tudi uredbo z zakonsko močjo št. 502/85 z dne 30. decembra 1985 in uredbo z zakonsko močjo št. 165/86 z dne 26. junija 1986.
([165]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 67.
([166]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 85.
([167]) Akt o pogojih pristopa Kraljevine Španije in Portugalske republike in prilagoditvah pogodb (UL L 302, 15.11.1985, str. 23).

(144) Poleg tega je bila shema ZFM (Režim I) v skladu s pravili o državni pomoči prvič priglašena leta 1986, Komisija pa jo je odobrila s sklepom z dne 25. maja 1987. Od leta 1987 je bila shema ZFM večkrat podaljšana, njeni naslednici pa sta bili odobreni s sklepoma Komisije iz leta 2002 oziroma leta 2007 ([168]). Poleg tega se je shema ZFM v okviru režimov I, II in III precej spreminjala. Režim I ni vključeval zahteve glede ustvarjanja/ohranjanja delovnih mest. Ta zahteva je bila uvedena v okviru Režima II (v zvezi z zgornjimi mejami davčne osnove, ki se uporabljajo za letno davčno osnovo upravičencev) in ohranjena v okviru Režima III. Režim II je izključeval vse dejavnosti, ki so vključevale finančno posredništvo, zavarovalniške ter pomožne finančne in z zavarovanjem povezane dejavnosti, pa tudi vse storitve znotraj skupine (usklajevanje, zakladniške dejavnosti in distribucijske centre) ([169]). V okviru navedenega režima je bilo uvedeno tudi postopno zmanjševanje pomoči v sistemu z zvišanjem veljavnih davčnih stopenj (1 % v letih 2003 in 2004, 2 % v letih 2005 in 2006 ter 3 % od leta 2007). Uvedeno je bilo tudi dodatno 50-odstotno znižanja davka od dohodkov pravnih oseb za podjetja s sedežem v industrijski prostotrgovinski coni ZFM. V okviru Režima III, zlasti na podlagi sklepa Komisije iz leta 2013, je bilo odobreno 36,7-odstotno zvišanje zgornjih mej davčne osnove, za katere se je lahko uporabljalo znižanje davka od dohodkov pravnih oseb.

(145) Glede na navedeno ukrep v tem primeru ne pomeni veljavne pomoči v smislu člena 1, točka (b)(i), Uredbe (EU) 2015/1589. Člen 22 navedene uredbe, na podlagi katerega Portugalska od Komisije zahteva, da se omeji na sprejetje primernih ukrepov, se zato ne uporablja.

6.1.5 *Pomoč de minimis*

(146) V primerih, ko so posamezni upravičenci v okviru sheme ZFM prejeli ugodnost v višini, ki ne presega pragov iz Uredbe Komisije (ES) št. 1998/2006 ([170]), se taka ugodnost ne šteje za državno pomoč in se zanjo ne uporablja prepoved iz člena 87(1) Pogodbe ES (zdaj člen 107(1) PDEU), če so izpolnjeni vsi drugi pogoji iz navedene uredbe. Podobno se šteje, da upravičenci v okviru sheme ZFM, ki so prejeli ugodnost v višini, ki ne presega pragov iz Uredbe Komisije (EU) št. 1407/2013 ([171]) (ki se na podlagi člena 7(1) v tem primeru uporablja retroaktivno), niso prejeli državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU, če so izpolnjeni vsi drugi pogoji iz navedene uredbe.

(147) Na podlagi kvantitativnih podatkov, ki jih je zagotovila Portugalska, kaže, da je v številnih primerih znesek pomoči, ki so ga v okviru sheme ZFM prejeli upravičenci, nižji od praga pomoči *de minimis*, ki znaša 200 000 EUR.

*Sklepne ugotovitve o obstoju pomoči*

(148) Komisija glede na navedeno meni, da ukrep, ki ga je Portugalska izvajala v korist podjetij v okviru sheme ZFM, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

(149) Mimogrede je treba dodati, da Portugalska ni izpodbijala ugotovitve o obstoju pomoči, ki jo je Komisija navedla v svojem sklepu iz leta 2007 ([172]).

([168]) Glej opombo 9.

([169]) Glej preambulo uredbe z zakonsko močjo št. 163/2003 z dne 24. julija 2003.

([170]) Uredba Komisije (ES) št. 1998/2006 z dne 15. decembra 2006 o uporabi členov 87 in 88 Pogodbe pri pomoči *de minimis* (UL L 379, 28.12.2006, str. 5). Uporabljala se je od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2013 (glej člen 6).

([171]) Uredba Komisije (EU) št. 1407/2013 z dne 18. decembra 2013 o uporabi členov 107 in 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije pri pomoči *de minimis* (UL L 352, 24.12.2013, str. 1).

([172]) V uradnem obvestilu o shemi ZFM, ki ga je Portugalska predložila Komisiji leta 2006, je shema ZFM opredeljena kot „shema regionalne pomoči za tekoče poslovanje“. Glej dopis Portugalske z dne 28. junija 2006 (1900/80932), zlasti pododdelka 2.1 in 10 splošnega obrazca za priglasitev, pododdelek 1.2 dodatnega informativnega lista, preambulo priglašenega osnutka zakona, obrazložitveni memorandum in preambulo Uredbe z zakonsko močjo št. 163/2003 z dne 24. julija 2003. Glej tudi dopise Portugalske z dne 29. oktobra 2015, str. 22, 31. marca 2016, str. 4, in 21. novembra 2017, str. 5 in 6.

### 6.2 **Združljivost pomoči**

#### 6.2.1 *Skladnost sheme ZFM s sklepoma Komisije iz let 2007 in 2013*

(150) Portugalska meni, da je shema ZFM, kot so jo izvajali portugalski organi, skladna z zavezami, ki jih je sprejela ob priglasitvi sheme, ter sklepoma Komisije iz let 2007 in 2013.

*Izvor dobička, za katerega se uporablja znižanje davka od dohodkov*

(151) Shema ZFM je bila na podlagi smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 ocenjena kot regionalna pomoč za tekoče poslovanje in odobrena s sklepoma Komisije iz let 2007 in 2013. Shema ZFM je omogočala dodeljevanje pomoči v obliki znižanega davka od dohodkov pravnih oseb na dobiček iz dejavnosti, ki se dejansko in fizično izvajajo na Madeiri, in oprostitve drugih davkov do najvišjih zneskov pomoči, izračunanih na podlagi zgornjih mej davčne osnove, določenih v skladu s številom delovnih mest, ki so jih upravičenci zagotavljali v posameznih poslovnih letih.

(152) V postopku priglasitve, ki je privedel do sprejetja sklepa Komisije iz leta 2007, Portugalska ni izpodbijala dejstva, da so bila znižanja davka, predvidena v shemi, omejena na dejavnosti, ki se izvajajo na Madeiri, kot je bilo navedeno v odstavku 32 sklepa o začetku postopka ([173]).

(153) V smernicah o regionalni pomoči iz leta 2007 je določeno, da se lahko regionalna pomoč za tekoče poslovanje dodeli le izjemoma ([174]): „[i]zjemoma se lahko dodeli v regijah, ki so upravičene na podlagi izjeme iz člena 87(3)(a) [Pogodbe ES (zdaj člen 107(3), točka (a) PDEU]), pod pogojem, da (i) je upravičena zaradi svojega prispevka k regionalnemu razvoju in zaradi svoje narave ter (ii) da je njena višina sorazmerna razvojnim problemom, ki jih želi ublažiti“ ([175]).

(154) Ni dvoma, da je Madeira najbolj oddaljena regija za namene člena 349 PDEU in da je zato upravičena do pomoči v skladu s členom 107(3), točka (a), PDEU.

(155) Vendar je treba prispevek sheme pomoči za tekoče poslovanje k regionalnemu razvoju regije oceniti v skladu in sorazmerno z ovirami zadevne regije, ki so v primeru najbolj oddaljenih regij v PDEU priznane kot strukturne in trajne ovire, kot so oddaljenost, otoška lega, majhnost, težavna topografija in podnebje ter ekonomska odvisnost od maloštevilnih proizvodov, kot je določeno v členu 349 PDEU.

(156) Kot je navedeno v odstavku 30 sklepa o začetku postopka, je bistvo regionalne pomoči za tekoče poslovanje, namenjene najbolj oddaljenim regijam, nadomestiti dodatne stroške, ki jih imajo podjetja v teh regijah zaradi navedenih ovir.

(157) V oceni sheme ZFM so bili dodatni stroški določeni in količinsko opredeljeni na podlagi študije, ki so jo predložili portugalski organi. V sklepu Komisije iz leta 2007 je bila sorazmernost ukrepa ocenjena na podlagi teh količinsko opredeljenih dodatnih stroškov v okviru sheme ZFM kot celote in na ravni posameznih upravičencev, vključenih v shemo ([176]).

(158) Portugalska trdi, da je treba izvor dobička, za katerega se uporablja znižanje davka od dohodkov, oceniti ob upoštevanju prispevka sheme k regionalnemu razvoju avtonomne regije Madeira in da ne bi smel biti geografsko omejen na regijo, saj bi v tem primeru shema podpore zajemala zgolj nadomestilo dodatnih stroškov, ki jih imajo podjetja, vključena v shemo ZFM ([177]). Portugalska trdi tudi, da je bila izvedena shema skladna z mednarodnimi davčnimi standardi in da podjetja, vključena v shemo ZFM, opravljajo bistveno dejavnost v smislu akcijskega načrta OECD BEPS ter da se zanje uporabljajo davčne zakonske zahteve in do so podvržena številnim kontrolam ([178]). To stališče zainteresirane strani na splošno podpirajo ([179]).

([173]) Dopis Portugalske z dne 19. decembra 2006.
([174]) Smernice o regionalni pomoči iz leta 2007, odstavek 6.
([175]) Smernice o regionalni pomoči iz leta 2007, odstavek 76.
([176]) Odstavka 53 in 59 sklepa Komisije iz leta 2007.
([177]) Uvodna izjava 74 tega sklepa.
([178]) Uvodna izjava 77 tega sklepa.
([179]) Uvodni izjavi 100 in 101 tega sklepa.

(159) V nasprotju z navedbami Portugalske ([180]) imajo podjetja, vključena v shemo ZFM, te dodatne stroške le, če svoje dejavnosti dejansko in fizično izvajajo na Madeiri, kar pomeni, da njihov dobiček izhaja iz dejavnosti, ki so neposredno povezane s temi dodatnimi stroški. Druge vrste dobička, iz katerih ti stroški ne izhajajo, ker je dobiček rezultat dejavnosti, ki se izvajajo zunaj regije, se ne morejo upoštevati pri davčni osnovi, za katero se uporablja davčni ukrep.

(160) Komisija ugotavlja, da je Portugalska med spremljanjem iz leta 2015 jasno navedla in med formalno preiskavo potrdila, da ni nujno, da upravičenci svojo dejavnost izvajajo v regiji, in da so tudi dejavnosti, ki se izvajajo zunaj regije, upravičene do pomoči iz sheme (glej uvodni izjavi 20 in 21 tega sklepa).

(161) Komisija meni, da je tako imenovana geografska omejitev izvora dobička, ki ji Portugalska nasprotuje, v sklepih Komisije iz let 2007 in 2013 zgolj prevod osnovnih načel iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 in da izvajanje sheme ZFM v zvezi z izvorom dobička ni v skladu z določbami o pomoči za tekoče poslovanje iz navedenih smernic.

(162) Komisija v sklepu o začetku postopka ni izrazila dvoma o skladnosti sheme z mednarodnimi davčnimi standardi in davčnopravnimi zahtevami. Za namene nadzora državne pomoči je treba zahtevo glede dejanskega in fizičnega izvajanja dejavnosti upravičencev oceniti na podlagi načel glede pomoči za tekoče poslovanje iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, omenjenih v uvodni izjavi 156 in 157 tega sklepa, in ne na podlagi davčnih sporazumov OECD, ki imajo lastne davčne cilje.

(163) Komisija poudarja tudi, da pravna zahteva glede ločenega računovodskega evidentiranja dohodka, ustvarjenega v okviru sheme ZFM, za davčne namene, opisanega v uvodni izjavi 21 tega sklepa, sama po sebi ne zadostuje za odpravo dvomov Komisije glede ustrezne davčne osnove za shemo ZFM, saj dohodek v okviru sheme, za katerega se ta zahteva uporablja, ni opredeljen na podlagi načel glede pomoči za tekoče poslovanje iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007.

(164) Nasprotno, ločeno računovodsko evidentiranje kaže le, da se je nižja davčna stopnja uporabljala za prihodke iz transakcij med upravičenci do pomoči na eni strani ter subjekti, ki so rezidenti območja, zajetega s shemo ZFM, in subjekti, ki niso rezidenti portugalskega nacionalnega ozemlja, na drugi strani. Vendar pa na podlagi takega ločenega računovodskega evidentiranja ni mogoče ugotoviti, ali so transakcije izhajale iz dejavnosti, ki so jih upravičenci do pomoči dejansko in fizično izvajali na Madeiri ali zunaj nje.

(165) Komisija ugotavlja, da so bile poglobljene davčne kontrole v zvezi z davčno osnovo in izvorom dobička izvedene ob upoštevanju pristopa portugalskih organov iz uvodne izjave 158 tega sklepa, pri čemer pa se ni upoštevala povezava med priznanim dobičkom in dodatnimi stroški, nastalimi v okviru sheme ZFM, kot izhaja iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 ter sklepov Komisije iz let 2007 in 2013.

(166) Komisija zato meni, da argumenti Portugalske v zvezi s skladnostjo z davčnimi pravili, pravnimi zahtevami in kontrolami, povezanimi z davki, niso relevantni za oceno izvajanja sheme ZFM na podlagi smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 ter sklepov Komisije iz let 2007 in 2013.

(167) Glede na navedeno Komisija meni, da njeni dvomi o izvoru dobička, za katerega se v okviru sheme ZFM uporablja znižanje davka, niso odpravljeni in ugotavlja, da je izvajanje sheme ZFM v zvezi s tem merilom v nasprotju z njenima sklepoma iz let 2007 in 2013.

*Ustvarjanje/ohranjanje delovnih mest v regiji*

(168) Kot je opozorjeno v uvodni izjavi 151 tega sklepa, se najvišji zneski pomoči, do katerih so lahko subjekti, vključeni v shemo ZFM, upravičeni v okviru odobrene sheme regionalne pomoči za tekoče poslovanje, izračunajo na podlagi zgornjih mej davčne osnove, določenih v skladu s številom delovnih mest, ki jih upravičenci zagotavljajo v posameznem poslovnem letu.

([180]) Uvodni izjavi 73 in 74 tega sklepa.

(169) Komisija poudarja, da je bila zahteva glede ustvarjanja/ohranjanja delovnih mest pogoj za vključitev v shemo in vključena v metodo za izračun zneska pomoči v okviru sheme ZFM, kot jo je priglasila Portugalska ([181]), ter odobrena s sklepoma Komisije iz let 2007 in 2013.

(170) Poleg tega je bilo v sklepu Komisije iz leta 2007 ocenjeno, da ustvarjanje delovnih mest v okviru sheme ZFM prispeva k regionalnemu razvoju ([182]).

(171) Komisija ugotavlja tudi, da je bilo ustvarjanje/ohranjanje delovnih mest sestavni del odobrene regionalne sheme ZFM. Zato je število delovnih mest parameter za določitev zneska pomoči in merilo prispevka sheme k regionalnemu razvoju, v obeh primerih pa mora temeljiti na objektivni dokazani metodi, ki se uporablja pri odločanju o državni pomoči.

(172) Portugalska zavrača ozko opredelitev delovnega mesta v EPDČ ali DEL, ki jo je Komisija uporabila za izračun zneskov pomoči. Hkrati pa trdi, da je njena opredelitev delovnega mesta skladna z nacionalnimi in mednarodnimi delovnimi predpisi, da so bili upravičenci podvrženi številnim kontrolam, katerih rezultati so bili posredovani Komisiji, in da je zato izvajanje sheme v skladu s sklepoma Komisije iz let 2007 in 2013.

(173) V nasprotju s trditvami Portugalske ([183]) Komisija meni, da je uporaba metode iz odstavka 58 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, natančneje iz povezane opombe 52, za izračun števila ustvarjenih/ohranjenih delovnih mest, tj. „[š]tevilo zaposlenih ustreza številu delovnih enot na leto (DEL), to je število delavcev, zaposlenih v enem letu za polni delovni čas, pri čemer sta delo s skrajšanim delovnim časom in sezonsko delo del“, ustrezna, čeprav je ta opredelitev vključena le v oddelek smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, ki se nanaša na regionalno pomoč za naložbe. Ta metoda je navedena tudi v členu 5 priporočila Komisije o opredelitvi mikro, malih in srednjih podjetij ([184]), ki se splošno uporablja v zakonodaji Unije in zlasti v pravilih Unije o državni pomoči, saj so bila navedena priporočila sistematično vključena v Prilogo I k uredbi o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2008, pa tudi k uredbi o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014.

(174) V nasprotju z argumentom Portugalske je ta opredelitev delovnih mest v EPDČ in DEL najboljši način, da se nediskriminatorno zajamejo vse vrste delovnih razmerij in pogodb (zaposlitve za nedoločen ali določen čas, zaposleni in člani upravnih odborov, ki imajo sklenjenih več pogodb o zaposlitvi z različnimi podjetji, delavci na daljavo), pri čemer se dejanski čas dela zaposlenega v podjetju, vključenem v shemo ZFM, izračuna na objektiven in preverljiv način. Komisija ostaja nevtralna glede narave delovnega razmerja po nacionalni zakonodaji, dokler se število delovnih mest za namene državne pomoči izračuna na objektiven način.

(175) Vsekakor Komisija ugotavlja tudi, da Portugalska ne glede na opredelitev iz opombe 52 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 ni uporabila opredelitve delovnih mest, ki bi dejansko omogočala štetje števila delovnih mest, ustvarjenih in ohranjenih na Madeiri. Kot je navedeno v uvodni izjavi 28 tega sklepa, je Portugalska kot veljavna delovna mesta v okviru sheme ZFM upoštevala vsako zaposlitev katere koli pravne narave, ne glede na število ur, dni in mesecev aktivnega dela na leto, ki so jih upravičenci navedli v svojih letnih davčnih napovedih. To je storila, ne da bi preverila dejanski čas dela zaposlenih pri posameznih upravičencih in ga pretvorila v EPDČ.

(176) Glede na rezultate spremljanja iz leta 2015 in informacije, ki jih je Portugalska predložila med formalno preiskavo, Komisija meni, da portugalski organi na podlagi izjav upravičencev niso mogli preveriti, ali so delovna mesta resnična in stalna, kot je bilo zahtevano v sklepih Komisije iz let 2007 in 2013, in sicer prav zaradi neobstoja enotne in objektivne metodologije za izračun, ki bi se uporabljala za vse oblike delovnih razmerij.

([181]) Dopis Portugalske z dne 28. junija 2006 (priglasitev Režima III).
([182]) Odstavek 64 sklepa Komisije iz leta 2007.
([183]) Uvodna izjava 87 tega sklepa.
([184]) *Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises* (Priporočilo Komisije z dne 6. maja 2003 o opredelitvi mikro, malih in srednjih podjetij) (C(2003) 1422) (UL L 124, 20.5.2003, str. 36).

(177) Komisija izpostavlja, da Portugalska ni potrdila, da so vsa delovna mesta, prijavljena v okviru uporabe sheme ZFM, zasedali zaposleni, ki so prispevali k dejavnostim, ki so se dejansko in fizično izvajale na Madeiri. Portugalski organi so navedli, da v nekaterih primerih dejstvo, da število zaposlenih v letnih izjavah ni bilo navedeno, ni vplivalo na odmero dolgovanega davka in davčne ugodnosti; v drugih primerih je bilo med spremljanjem v letu 2015 dokazano, da nekatera delovna mesta obstajajo zunaj ZFM, Madeire in celo zunaj Unije. Komisija poleg tega ugotavlja, da Portugalska kljub več njenim zahtevam ni zagotovila informacij o kraju dejanskega izvajanja dejavnosti zaposlenih vseh upravičencev v okviru sheme ZFM ([185]).

(178) Komisija priznava, da je Portugalska predložila dokumentacijo, iz katere je razvidno, da je bilo v zvezi z upravičenci v okviru sheme ZFM opravljenih veliko kontrol. V nasprotju s trditvijo Portugalske Komisija nikoli ni dvomila o učinkovitosti samih davčnih kontrol, ki so jih izvajali portugalski organi, temveč le o njihovi učinkovitosti v smislu natančnega izračuna števila delovnih mest, ki so jih zagotavljali posamezni upravičenci v okviru sheme ZFM, ter v smislu ocene povezave med ustvarjenimi delovnimi mesti in dejavnostmi, ki so se dejansko in fizično izvajale na Madeiri. Dokumentacija, ki je bila posredovana Komisiji, potrjuje, da so se davčne kontrole v resnici izvajale. Vendar zbrani podatki niso relevantni z vidika državne pomoči, saj se v okviru kontrol nista preverjali težavi, obravnavani v tej zadevi: natančen izračun števila delovnih mest, ki so jih zagotavljali posamezni upravičenci v okviru sheme ZFM, ter povezava med ustvarjenimi delovnimi mesti in dejavnostmi, ki so jih ti upravičenci dejansko in fizično izvajali na Madeiri.

(179) Glede na navedeno Komisija meni, da njeni dvomi v zvezi z merilom glede ustvarjanja/ohranjanja delovnih mest v okviru sheme ZFM niso bili odpravljeni, in ugotavlja, da je izvajanje sheme ZFM v zvezi s tem merilom v nasprotju z njenima sklepoma iz let 2007 in 2013.

*Sklepne ugotovitve*

(180) Komisija torej ugotavlja, da je shema ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, v nasprotju z njenima sklepoma iz let 2007 in 2013, s katerima je bil odobren Režim III, in je zato nezakonita.

6.2.2 *Skladnost sheme ZFM s smernicami o regionalni pomoči iz leta 2007*

(181) Portugalska trdi, da ni nikoli sprejela tega, kako je Komisija razlagala pogoje iz svojih sklepov iz let 2007 in 2013 glede izvora dobička in ustvarjanja delovnih mest. Meni tudi, da so te zahteve nezavezujoče, saj sta bila navedena sklepa sprejeta na podlagi smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, ki jih Portugalska prav tako obravnava kot nezavezujoče ([186]).

(182) Portugalska poleg tega trdi, da opredelitev ustvarjanja delovnih mest iz sklepa Komisije iz leta 2007 v zvezi z EPDČ in DEL ni navedena v delu smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, ki se nanaša na pomoč za tekoče poslovanje, česar Komisija ne zanika ([187]). Portugalski organi zato menijo, da je treba shemo ZFM oceniti izključno na podlagi odstavkov 76 do 83 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007.

(183) Komisija poudarja, da je Portugalska v dopisu z dne 10. maja 2006 sprejela smernice o regionalni pomoči iz leta 2007 in poznejše primerne ukrepe ([188]), kar pomeni, da bi morala pravila iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 upoštevati pri vsaki shemi regionalne pomoči ([189]).

([185]) Uvodni izjavi 52 in 57 tega sklepa.
([186]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2019, odstavki 106, 107 in 272.
([187]) Odstavek 41 sklepa o začetku postopka.
([188]) Primerni ukrepi, ki jih je predlagala Komisija, so bili sprememba ali ukinitev prejšnjih obstoječih shem regionalne pomoči glede na nova pravila, kot se vedno zgodi po sprejetju novih smernic.
([189]) Državna pomoč: smernice o državni regionalni pomoči za 2007–2013: sprejetje predloga Komisije glede primernih ukrepov v skladu s členom 88(1) Pogodbe ES s strani 24 držav članic (2006/C 153/04) (UL C 153, 1.7.2006, str. 1).

(184) V skladu z odstavkoma 76 in 80 smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 se lahko pomoč za tekoče poslovanje v najbolj oddaljenih regijah dodeli pod pogojem, da: (i) je namenjena za nadomestilo dodatnih stroškov podjetij, ki so v zvezi z opravljanjem gospodarskih dejavnosti posledica dejavnikov iz člena 299(2) (zdaj člen 349) PDEU, (ii) je upravičena zaradi svojega prispevka k regionalnemu razvoju in (iii) je njena višina sorazmerna s problemom, ki naj bi ga ublažila.

(185) Ker so ugodnosti iz sheme ZFM prejela tudi podjetja, ki svojih dejavnosti niso dejansko in fizično izvajala v regiji in zato niso imela dodatnih stroškov, navedenih v smernicah o regionalni pomoči iz leta 2007, njeno izvajanje ni bilo v skladu z zahtevami iz uvodne izjave 184 tega sklepa.

(186) Glede na to, da pogoj glede ustvarjanja/ohranjanja delovnih mest ni bil ocenjen na podlagi koncepta ustvarjanja delovnih mest iz oddelka smernic o državni pomoči iz leta 2007, ki se nanaša na pomoč za naložbe, ali prakse Komisije na področju državne pomoči, shema ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, v nobenem primeru ne bi izpolnjevala pogojev glede pomoči za tekoče poslovanje iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, saj ni bilo povezave med izvorom dobička in dejanskimi dodatnimi stroški.

*Sklepne ugotovitve*

(187) Glede na navedeno Komisija meni, da shema ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, pomeni kršitev določb iz smernic o regionalni pomoči iz leta 2007 in torej nezakonito pomoč, ki je ni mogoče obravnavati kot združljivo z notranjim trgom.

6.2.3 *Združljivost sheme pomoči neposredno na podlagi člena 107(3), točka (a), PDEU*

(188) Portugalska trdi, da bi morala Komisija oceniti učinek sheme ZFM na način, ki je skladen s politikami EU za najbolj oddaljene regije v zvezi z ekonomsko, socialno in teritorialno kohezijo, ter upoštevati, da je shema najučinkovitejši instrument gospodarske politike za spodbujanje kohezije, gospodarske rasti in gospodarske vzdržnosti Madeire ([190]).

(189) V skladu s členom 107(3), točka (a), PDEU se lahko pomoč za pospeševanje gospodarskega razvoja regij iz člena 349 PDEU glede na njihov strukturni, gospodarski in socialni položaj šteje kot združljiva z notranjim trgom.

(190) Komisija je v smernicah o regionalni pomoči iz leta 2007 določila pogoje, pod katerimi se lahko regionalna pomoč šteje za združljivo z notranjim trgom, in merila za opredelitev območij, ki izpolnjujejo pogoje iz člena 107(3), točka (a), PDEU. V skladu s sodno prakso ([191]) Komisija s tem, ko sprejme pravila ravnanja in z njihovo objavo razglasi, da se bodo odslej uporabljala za primere, na katere se nanašajo, omeji izvajanje svoje diskrecijske pravice in od teh pravil načeloma ne more odstopiti, ne da bi s tem kršila splošna pravna načela, kot sta enako obravnavanje ali varstvo legitimnih pričakovanj. Zato mora Komisija obravnavani primer oceniti v skladu z veljavnimi smernicami, tj. smernicami o regionalni pomoči iz leta 2007, razen če bi portugalski organi dokazali, da bi morala Komisija zaradi izjemnih okoliščin, ki v navedenih smernicah niso predvidene, shemo ZFM oceniti neposredno na podlagi Pogodbe. Vendar pa se v tem primeru portugalski organi na izjemne okoliščine sploh niso sklicevali, kaj šele, da bi jih dokazali. Tudi če je treba oceno združljivosti sheme ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, torej opraviti v skladu s smernicami o regionalni pomoči iz leta 2007, bo Komisija v naslednjih uvodnih izjavah zaradi celovitosti vseeno ocenila, ali se lahko shema ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, šteje za združljivo neposredno na podlagi PDEU.

*Prispevek k cilju skupnega interesa*

(191) Portugalska trdi, da shema ZFM prispeva h gospodarskemu razvoju avtonomne regije Madeira, ki je v PDEU priznana kot najbolj oddaljena regija. Portugalski organi so predložili podatke o vplivu sheme na makroekonomski ravni.

([190]) Dopis Portugalske z dne 26. septembra 2018, odstavek 209.

([191]) Sodba Sodišča z dne 8. marca 2016, Grčija proti Komisiji, C-431/14 P, EU:C:2016:145, točki 69 in 70.

(192) Portugalski organi zlasti vztrajajo, da je shema ZFM pomembno prispevala h konsolidaciji javnih financ avtonomne regije Madeira. Po podatkih regionalnega davčnega organa Madeire je bil prispevek podjetij, vključenih v shemo ZFM, k regionalnemu proračunu Madeire v obdobju 2012–2018 v povprečju približno [10–20]-odstoten ([192]).

(193) Glede na navedeno Komisija v nasprotju s svojim predhodnim stališčem iz odstavka 33 sklepa o začetku postopka meni, da bi lahko shema ZFM prispevala k regionalnemu razvoju najbolj oddaljene regije Madeira in s tem k doseganju cilja skupnega interesa.

*Ustreznost in sorazmernost*

(194) Pomoč za tekoče poslovanje naj bi podjetju omogočila zmanjšanje stroškov, ki ga sicer bremenijo v okviru izvajanja tekočih poslov ali splošnih dejavnosti ([193]).

(195) Ta vrsta pomoči se torej lahko izjemoma odobri v najbolj oddaljenih regijah, ki so upravičene na podlagi izjeme iz člena 87(3), točka (a), Pogodbe ES [zdaj člen 107(3), točka (a), PDEU], če je namenjena za nadomestilo dodatnih stroškov, ki so v zvezi z opravljanjem gospodarskih dejavnosti posledica dejavnikov iz člena 299(2) Pogodbe ES [zdaj člen 349 PDEU] ([194]).

(196) Komisija ugotavlja, da so bila podjetja, ki so prejemala pomoč iz sheme, kot se je izvajala, oproščena običajnih davčnih dajatev, čeprav so nekatera podjetja izvajala dejavnosti, ki niso povzročile dodatnih stroškov, povezanih s strukturnimi ovirami v regiji, kot je bilo ocenjeno v oddelkih 6.2.1 in 6.2.2 tega sklepa.

(197) Ker se v okviru izvajanja sheme niso obravnavale strukturne težave, ki bi jih lahko podjetja dejansko imela pri izvajanju dejavnosti na Madeiri, sheme ZFM ni mogoče šteti za ustrezno ali sorazmerno na podlagi načel/pogojev glede regionalne pomoči za tekoče poslovanje, katere cilj je pospeševanje gospodarskega razvoja najbolj oddaljenih regij (člen 349 PDEU) ob upoštevanju njihovega strukturnega, gospodarskega in socialnega položaja.

*Sklepne ugotovitve*

(198) Glede na vse navedeno Komisija meni, da shema ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, pomeni kršitev člena 107(3), točka (a), PDEU in torej nezakonito pomoč, ki je ni mogoče obravnavati kot združljivo z notranjim trgom.

6.2.4 *Združljivost pomoči z uredbo o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014*

(199) Portugalska meni, da se uredba o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014 ne uporablja retroaktivno za določanje združljivosti dodelitve individualnih pomoči v okviru sheme ZFM ([195]). Portugalska poleg tega meni, da v skladu s prožno razlago uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014 ni nujno, da morajo upravičenci v okviru sheme ZFM svoje gospodarske dejavnosti opravljati na Madeiri. Dodelitev individualne pomoči je treba preučiti na podlagi pogojev glede regionalne pomoči za tekoče poslovanje, ki so določeni v smernicah o regionalni pomoči iz leta 2007 ter navedeni v sklepih Komisije iz let 2007 in 2013.

(200) Ker je Portugalska shemo izvajala v nasprotju s sklepoma Komisije iz let 2007 in 2013 in je ni mogoče šteti za združljivo z notranjim trgom na podlagi smernic o regionalni pomoči iz leta 2007, mora Komisija preučiti, ali bi se lahko dodeljevanje individualnih pomoči v okviru te sheme vseeno štelo za združljivo ([196]) na podlagi uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014, ki se lahko v primeru, da so izpolnjeni ustrezni pogoji, za individualno pomoč uporablja retroaktivno ([197])

([192]) *Centro Internacional de Negócios da Madeira, Sociedade de Desenvolvimento da Madeira*, statistika, december 2018.

([193]) Sodba Sodišča prve stopnje z dne 9. septembra 2009, Diputación Foral de Álava in drugi proti Komisiji, T-30/01 do T-32/01 in T-86/02 do T-88/02, ECLI:EU:T:2009:314, točka 226.

([194]) Smernice o regionalni pomoči iz leta 2007, odstavek 80.

([195]) Člen 58(1) uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014.

([196]) Komisija meni, da narave pomoči iz sheme ni treba analizirati, saj Portugalska nikoli ni trdila, da shema ZFM ne pomeni sheme pomoči v smislu Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES (UL L 83, 27.3.1999, str. 1; uredba ne večja več).

([197]) Člen 58(1) uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014.

(201) V skladu s členom 15(4) uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014 „[s]heme pomoči za tekoče poslovanje v najbolj oddaljenih regijah nadomestijo dodatne stroške poslovanja, ki nastanejo v navedenih regijah kot neposredna posledica ene ali več stalnih omejitev iz člena 349 Pogodbe, in sicer če upravičenci izvajajo svojo gospodarsko dejavnost v eni od najbolj oddaljenih regij, pod pogojem, da letni znesek pomoči na upravičenca na podlagi vseh shem pomoči za tekoče poslovanje, ki se izvajajo v okviru te uredbe, ne presega enega od naslednjih deležev: (a) 35 % bruto dodane vrednosti, ki jo letno ustvari upravičenec v zadevni najbolj oddaljeni regiji; (b) 40 % letnih stroškov dela, ki jih je imel upravičenec v zadevni najbolj oddaljeni regiji; (c) 30 % letnega prometa, ki ga je ustvaril upravičenec v zadevni najbolj oddaljeni regiji“. V skladu z navedenim členom se pomoč za tekoče poslovanje za podjetje izjemoma odobri z namenom nadomestila dodatnih stroškov, ki izhajajo iz opravljanja dejavnosti v najbolj oddaljeni regiji.

(202) Avtonomna regija Madeira je najbolj oddaljena regija v skladu s členom 349 PDEU. Torej je v skladu s členom 15(4) uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014 upravičena do regionalne pomoči na podlagi izjeme iz člena 107(3), točka (a), PDEU, če: (i) upravičenci svojo dejavnost izvajajo v najbolj oddaljeni regiji in (ii) če letni znesek pomoči ne presega najvišjega deleža bruto dodane vrednosti, ki jo letno ustvari upravičenec, ali letnih stroškov dela, ki jih je imel upravičenec, ali letnega prometa, ki ga je ustvaril upravičenec v zadevni regiji.

(203) Komisija poudarja, da izvedeni ukrep vključuje davčne ugodnosti, ki zmanjšujejo stroške, ki bi jih morala podjetja kriti v okviru svojih poslovnih dejavnosti. Predstavlja torej pomoč za tekoče poslovanje v korist podjetij, vključenih v shemo ZFM.

(204) V skladu z informacijami, ki jih je v okviru spremljanja iz leta 2015 zagotovila Portugalska, ni nujno, da so upravičenci v okviru sheme ZFM, ki jo je izvajala Portugalska, svojo dejavnost dejansko opravljali na Madeiri. Poleg tega zadevni zneski pomoči niso nujno povezani z bruto dodano vrednostjo, stroški dela ali prometom, ustvarjenim na Madeiri.

*Sklepne ugotovitve*

(205) Glede na navedeno Komisija meni, da individualna pomoč, dodeljena v okviru sheme ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, pomeni kršitev določb uredbe o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014.

*Sklepne ugotovitve*

(206) Glede na vse navedeno Komisija ugotavlja, da shema ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, pomeni nezakonito pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom v smislu člena 107(3), točka (a), PDEU.

(207) Sprejetje pogojnega sklepa v smislu člena 9(4) Uredbe (EU) 2015/1589, ki ga je predlagala Portugalska ([198]), zato ni ustrezno sredstvo za obravnavo vprašanj iz oddelka 6.2 tega sklepa.

## 7. **VRAČILO, PRAVNA VARNOST IN LEGITIMNA PRIČAKOVANJA**

### 7.1 **Vračilo**

(208) V skladu s Pogodbo o delovanju Evropske unije in ustaljeno sodno prakso sodišč Unije je Komisija pristojna za odločanje, ali mora zadevna država članica spremeniti ali odpraviti pomoč, za katero se ugotovi, da ni združljiva z notranjim trgom ([199]). Prav tako sodišča Unije dosledno navajajo, da je obveznost države članice, da odpravi pomoč, za katero Komisija meni, da ni združljiva z notranjim trgom, namenjena ponovni vzpostavitvi prejšnjega stanja ([200]).

([198]) Uvodna izjava 71 tega sklepa.
([199]) Sodba Sodišča z dne 12. julija 1973, Komisija proti Nemčiji, C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87, točka 13.
([200]) Sodba Sodišča z dne 21. marca 1990, Belgija proti Komisiji, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, točka 66.

(209) V zvezi s tem so sodišča Unije odločila, da je ta cilj dosežen, ko prejemnik vrne zneske, ki so bili dodeljeni z nezakonito pomočjo, in se tako odpove prednosti, ki jo je imel v primerjavi s konkurenti na notranjem trgu, ter se znova vzpostavi stanje pred plačilom pomoči ([201]).

(210) V skladu s sodno prakso člen 16(1) Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 določa, da „[č]e se v primerih nezakonite pomoči sprejmejo negativni sklepi, Komisija odloči, da mora zadevna država članica sprejeti vse potrebne ukrepe, da upravičenec vrne pomoč".

(211) Ker je bil zadevni ukrep izveden v nasprotju s členom 108(3) PDEU in ga je treba šteti za nezakonito in nezdružljivo pomoč, bi bilo treba pomoč vrniti, da se ponovno vzpostavi stanje, kakršno je bilo na notranjem trgu pred odobritvijo ukrepa. Vračilo pomoči bi moralo zajemati obdobje od datuma, ko je bila pomoč dana na voljo upravičencu, do datuma dejanskega vračila. Za znesek, ki ga je treba vrniti, bi se morale obračunati obresti do dejanskega vračila.

*Opredelitev upravičencev, ki morajo pomoč vrniti*

(212) Vračilo nezakonite in nezdružljive pomoči je treba zahtevati od podjetij, ki so pomoč dejansko prejela. Vendar v primeru, da Komisija v samem sklepu ne more opredeliti vseh podjetij, ki so prejela nezakonito in nezdružljivo pomoč, mora to na začetku izvajanja postopka izterjave storiti zadevna država članica, ki mora preučiti individualni položaj vseh zadevnih podjetij.

(213) V tem konkretnem primeru so potencialni prejemniki nezakonite in nezdružljive državne pomoči fizične in pravne osebe, ki so bile v shemo ZFM vključene od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2014. Iz te začetne skupine upravičencev bi morali portugalski organi v zvezi z obveznostjo vračila izključiti fizične in pravne osebe, za katere je mogoče dokazati: (i) da so izpolnjevale pogoje za upravičenost do pomoči iz sheme ZFM, kot je bila odobrena v sklepih Komisije iz let 2007 in 2013, kar pomeni, da so bili njihovi prihodki povezani z dejavnostjo, ki se je dejansko in fizično izvajala na Madeiri, in da so bila v regiji dejansko ustvarjena/ohranjena delovna mesta, ali da (ii) skupna ugodnost, ki jo je v okviru sheme prejel posamezen upravičenec, ne presega pragov iz Uredbe (ES) št. 1998/2006 ([202]) ali Uredbe (EU) št. 1407/2013 ([203]), če te ugodnosti izpolnjujejo tudi druge pogoje iz navedenih uredb, ali da (iii) individualna pomoč, ki jo je prejel zadevni upravičenec, izpolnjuje pogoje iz uredbe, sprejete na podlagi člena 1 Uredbe Sveta (EU) 2015/1588 ([204]), kot je uredba o splošnih skupinskih izjemah iz leta 2014.

(214) Preostale fizične ali pravne osebe, ki so prejele pomoč iz sheme ZFM, so upravičenci nezakonito dodeljene državne pomoči, od katerih morajo portugalski organi prejeto pomoč izterjati.

*Količinska opredelitev zneska pomoči*

(215) Komisija po zakonu ni dolžna določiti natančnega zneska, ki ga je treba izterjati, zlasti če za to nima potrebnih podatkov. Namesto tega je dovolj, da se v sklepu Komisije navedejo informacije, ki državi članici omogočajo, da brez večjih težav določi znesek, ki ga je treba vrniti.

(216) Komisija meni, da bi morala Portugalska za določitev zneska nezdružljive pomoči, ki ga je treba izterjati od vsakega upravičenca:

(a) za vsako leto določiti število delovnih mest v DEL, ki jih je posamezen upravičenec ustvaril in ohranil v regiji;

([201]) Sodba Sodišča z dne 17. junija 1999, Belgija proti Komisiji, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, točki 64 in 65.
([202]) Opomba 170.
([203]) Opomba 171.
([204]) Uredba Sveta (EU) 2015/1588 z dne 13. julija 2015 o uporabi členov 107 in 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije za določene vrste horizontalne državne pomoči (UL L 248, 24.9.2015, str. 1).

(b) za vsako leto določiti davčno osnovo v zvezi s prihodki, povezanimi z dejavnostjo, ki se je dejansko in fizično izvajala na Madeiri;

(c) davčno stopnjo sheme ZFM uporabiti pri navedeni davčni osnov ob upoštevanju števila ustvarjenih delovnih mest iz točke (a), in sicer na podlagi preglednic za izračun iz uvodnih izjav 12 in 16 tega sklepa;

(d) upoštevati, da je znesek pomoči enak dejanskemu znesku, ki ga je letno prejel posamezen upravičenec in od katerega se odšteje znesek, ki je dejansko povezan z dejavnostjo na Madeiri in se izračuna v skladu s točko (c).

(217) V vseh primerih, v katerih se zahteva vračilo, to vračilo zajema obdobje od trenutka, ko so upravičenci pridobili ugodnost, tj. od datuma pravnega akta, s katerim so prejeli pravico do koriščenja ugodnosti v okviru sheme, brez poseganja v zastaralni rok za vračilo pomoči iz člena 17(1) Uredbe (EU) 2015/1589.

(218) Zneskom, ki jih je treba vrniti, bi bilo treba prišteti obresti za obdobje od datuma, ko so bili zadevni zneski dani na voljo upravičencem, do datuma njihovega dejanskega vračila. Obresti bi bilo treba izračunati z obrestnoobrestnim računom v skladu s poglavjem V Uredbe Komisije (ES) št. 794/2004 ([205]).

(219) Portugalska je imela med formalnim postopkom preiskave težave pri zagotavljanju zanesljivih informacij, na podlagi katerih bi bilo mogoče opredeliti upravičence in oceniti, ali so prejeli pomoč v okviru sheme in kolikšni so bili zneski pomoči. Ni izključeno, da bo Portugalska za pripravo končnega seznama upravičencev in ustreznih zneskov pomoči, ki jih je treba vrniti, kot je navedeno v uvodni izjavi 216 tega sklepa, ponovno potrebovala več časa. Kar zadeva časovni okvir za izterjavo zneskov nezakonite in nezdružljive državne pomoči od posameznih upravičencev, bi morali portugalski organi v skladu z obvestilom Komisije o vračilu nezakonite in nezdružljive državne pomoči ([206]) končni seznam upravičencev in načrt za izvedbo postopka vračila predložiti v štirih mesecih, v osmih mesecih pa zneske dejansko izterjati.

### 7.2 **Pravna varnost in legitimna pričakovanja**

(220) Portugalska meni, da so podjetja, ki so prejela pomoč v okviru sheme ZFM, pridobila pravico do pravne varnosti in legitimnih pričakovanj glede tega, da se zanje ne bo uporabljal nikakršen sklep o vračilu ([207]).

(221) Manjše število zainteresiranih tretjih strani je navedlo podoben argument ([208]).

(222) Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je načelo varstva legitimnih pričakovanj splošno načelo prava EU. To načelo je bilo v pravni red Unije postopoma uvedeno s sodno prakso, v kateri je bilo opisano kot višja pravna norma ([209]) za varstvo posameznikov, temeljno načelo Skupnosti ([210]) in splošno načelo ([211]). Gre za posledico načela pravne varnosti, na podlagi katerega je treba zagotoviti, da je zakonodaja Unije jasna in njena uporaba predvidljiva za osebe, za katere se uporablja, in sicer s prizadevanjem za to, da se v primeru spremembe pravil zagotovi varstvo

([205]) Uredba Komisije (ES) št. 794/2004 z dne 21. aprila 2004 o izvajanju Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL L 140, 30.4.2004, str. 1). Glej zlasti spremembo člena 9 in člena 11(3), uvedeno z Uredbo Komisije (ES) št. 271/2008 z dne 30. januarja 2008 o spremembi Uredbe (ES) št. 794/2004 o izvajanju Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES (UL L 82, 25.3.2008, str. 1).

([206]) Obvestilo Komisije o vračilu nezakonite in nezdružljive državne pomoči (2019/C 247/01) (UL C 247, 23.7.2019, str. 1), odstavka 68 in 72.

([207]) Uvodni izjavi 94 in 95 tega sklepa.

([208]) Uvodna izjava 110 tega sklepa.

([209]) Sodba Sodišča z dne 14. maja 1975, CNTA proti Komisiji, 74/74, ECLI:EU:C:1975:59, točka 44.

([210]) Sodba Sodišča z dne 7. junija 2005, VEMW in drugi, C-17/03, ECLI:EU:C:2005:362, točka 73.

([211]) Sodba Sodišča z dne 4. oktobra 2001, Italija proti Komisiji, C-403/99, ECLI:EU:C:2001:507, točka 35.

položajev, ki so jih legitimno pridobile ena ali več fizičnih oziroma zlasti pravnih oseb ([212]). Kot je opisano v uvodnih izjavah 12 do 17 tega sklepa, so bile zahteve iz sklepov Komisije iz let 2007 in 2013, da bi se shema ZFM štela za združljivo z notranjim trgom, jasne, njihovo izvajanje pa je bilo jasno predvidljivo. Zato je izdaja sklepa o vračilu v tej zadevi povsem v skladu z načelom pravne varnosti.

(223) V skladu z ustaljeno sodno prakso Unije pravica do sklicevanja na načelo varstva legitimnih pričakovanj temelji na predpostavki, da je institucija EU zadevni osebi dala natančna, brezpogojna in dosledna zagotovila, ki izhajajo iz pooblaščenih in zanesljivih virov ([213]). Na kršitev tega načela pa se ni mogoče sklicevati, če uprava zadevni osebi ni dala natančnih zagotovil ([214]).

(224) V skladu z ustaljeno sodno prakso ni mogoče legitimno pričakovati, da je pomoč zakonita, razen če je bila odobrena v skladu s postopkom iz člena 108 PDEU, saj bi moral biti skrben gospodarski subjekt običajno sposoben ugotoviti, ali se je navedeni postopek upošteval ([215]).

(225) Kot je razvidno iz tega sklepa, Komisija ne izpodbija obstoja in združljivosti sheme pomoči, ki jo je odobrila v svojih sklepih iz let 2007 in 2013. Ta sklep se nanaša na izvajanje sheme ZFM, ki ni potekalo v skladu s pogoji iz navedenih sklepov (v nekaterih primerih so lahko podjetja, vključena v shemo ZFM, prejela pomoč v obliki znižane stopnje davka na dobiček iz dejavnosti, ki se dejansko in fizično niso izvajale na Madeiri, pri čemer je bil znesek pomoči izračunan na podlagi nepreverljivega števila delovnih mest, ustvarjenih ali ohranjenih v okviru sheme ZFM). Na podlagi dejstva, da je Komisija s sklepoma iz let 2007 in 2013 odobrila shemo ZFM, ni mogoče sklepati, da je Komisija dala natančna, brezpogojna in dosledna zagotovila, da se bo Režim III obravnaval kot združljiva pomoč tudi v primeru neizpolnjevanja pogojev odobritve.

(226) Komisija opozarja tudi, da je zahtevala, da se v osnutek zakona, ki ga je Portugalska priglasila 28. junija 2006, vključi izrecna določba, v skladu s katero se znižanje davka uporablja le v primeru dobička iz dejavnosti, ki se izvajajo na Madeiri ([216]). Portugalska tega ni storila z utemeljitvijo, da takšna določba ni potrebna, saj je vključena v pravno podlago sheme ZFM ([217]).

(227) Glede na navedeno Portugalska in upravičenci v okviru sheme ZFM ne morejo upravičeno trditi, da je ugotovitev, da shema ZFM, kot jo je izvajala Portugalska, pomeni pomoč, nezdružljivo z notranjim trgom, v nasprotju z načelom legitimnih pričakovanj ali načelom pravne varnosti, kar bi odpravilo potrebo po vračilu te nezdružljive pomoči.

([212]) V zvezi s tem glej sodbo Sodišča z dne 18. maja 2000, Rombi in Arkopharma, C-107/97, ECLI:EU:C:2000:253, točka 66 in navedena sodna praksa, in sklepne predloge generalnega pravobranilca Légera, predstavljene 9. februarja 2006, Belgija in Forum 187 proti Komisiji, združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, ECLI:EU:C:2006:89, točka 367.

([213]) Sodba Sodišča z dne 21. julija 2011, Alcoa Trasformazioni proti Komisiji, C-194/09 P, ECLI:EU:C:2011:497, točka 71 in navedena sodna praksa; sodba Splošnega sodišča z dne 30. junija 2005, Branco proti Komisiji, T-347/03, ECLI:EU:T:2005:265, točka 102 in navedena sodna praksa; sodba Splošnega sodišča z dne 23. februarja 2006, Cementbouw Handel & Industrie proti Komisiji, T-282/02, EU:T:2006:64, točka 77; sodba Splošnega sodišča z dne 30. junija 2009, CPEM proti Komisiji, T-444/07, ECLI:EU:T:2009:227, točka 126.

([214]) Sodba Sodišča prve stopnje z dne 14. februarja 2006, TEA-CEGOS in drugi proti Komisiji, združeni zadevi T-376/05 in T-383/05, ECLI:EU:T:2006:47, točka 88 in navedena sodna praksa. Primerjaj tudi s sodbo Sodišča prve stopnje z dne 30. novembra 2009, Francija in France Télécom proti Komisiji, združeni zadevi T-427/04 in T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, točka 261.

([215]) Sodba Sodišča z dne 20. marca 1997, Land Rheinland-Pfalz proti Alcan Deutschland, C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, točka 25 in navedena sodna praksa.

([216]) Dopis z dne 9. novembra 2006 (D/54422).

([217]) Odgovor Portugalske z dne 19. decembra 2006.

## 8. **SKLEPNE UGOTOVITVE**

(228) Komisija ugotavlja, da je Portugalska shemo ZFM izvajala nezakonito, in sicer v nasprotju s členom 108(3) PDEU, ter da je pomoč, dodeljena posameznim upravičencem v okviru te sheme, nezdružljiva z notranjim trgom –

SPREJELA NASLEDNJI SKLEP:

*Člen 1*

Shemo pomoči „Zona Franca da Madeira (ZFM) – Režim III“ je Portugalska v obsegu, v katerem jo je izvajala v nasprotju s Sklepom Komisije C(2007) 3037 final in Sklepom Komisije C(2013) 4043 final, uvedla nezakonito, in sicer v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe o delovanju Evropske unije, zato shema ni združljiva z notranjim trgom.

*Člen 2*

Individualna pomoč, dodeljena v okviru sheme iz člena 1, ne pomeni pomoči, če je v času dodelitve izpolnjevala pogoje iz uredbe, ki je bila sprejeta v skladu s členom 2 Uredbe Sveta (EU) 2015/1588 in se je uporabljala takrat, ko je bila pomoč dodeljena.

*Člen 3*

Individualna pomoč, ki je bila dodeljena v okviru sheme iz člena 1 in je ob dodelitvi izpolnjevala pogoje iz sklepov iz člena 1 ali pogoje iz uredbe, sprejete v skladu s členom 1 Uredbe (EU) 2015/1588, je združljiva z notranjim trgom do najvišje stopnje intenzivnosti pomoči, ki se uporablja za zadevno vrsto pomoči.

*Člen 4*

1. Portugalska od upravičencev izterja nezdružljivo pomoč, dodeljeno v okviru sheme iz člena 1.

2. Zneskom, ki jih je treba vrniti, se prištejejo obresti za obdobje od datuma, ko so bili zadevni zneski dani na voljo upravičencem, do datuma njihovega dejanskega vračila.

3. Obresti se izračunajo z obrestnoobrestnim računom v skladu s poglavjem V Uredbe (ES) št. 794/2004.

4. Portugalska odpravi shemo nezdružljive pomoči v obsegu iz člena 1 in prekliče vsa neizplačana plačila pomoči z začetkom veljavnosti z datumom uradnega obvestila o tem sklepu.

*Člen 5*

1. Izterjava pomoči, dodeljene v okviru sheme iz člena 1, je takojšnja in učinkovita.

2. Portugalska zagotovi, da se ta sklep izvede v osmih mesecih od datuma uradnega obvestila o tem sklepu.

*Člen 6*

1. Portugalska v dveh mesecih od datuma uradnega obvestila o tem sklepu predloži naslednje informacije:

(a) seznam upravičencev, ki so prejeli pomoč v okviru sheme iz člena 1, in skupni znesek pomoči, ki ga je v okviru sheme prejel vsak posamezen upravičenec;

(b) skupni znesek (glavnica in obresti), ki ga je treba izterjati od vsakega upravičenca;

(c) podroben opis ukrepov, načrtovanih z namenom uskladitve s tem sklepom.

2. Portugalska obvešča Komisijo o napredku v zvezi z nacionalnimi ukrepi, sprejetimi za izvajanje tega sklepa, dokler ni pomoč, dodeljena v okviru sheme iz člena 1, v celoti vrnjena. Na zahtevo Komisije takoj predloži informacije o že sprejetih ali načrtovanih ukrepih za uskladitev s tem sklepom.

Portugalska predloži tudi podrobne informacije o zneskih pomoči in obrestih za vračilo, ki so jih upravičenci že vrnili.

*Člen 7*

Ta sklep je naslovljen na Portugalsko republiko.

Komisija lahko objavi identiteto upravičencev do nezdružljive pomoči ter zneske pomoči in obresti za vračilo, izterjane z izvajanjem tega sklepa, brez poseganja v člen 30 Uredbe (EU) 2015/1589.

V Bruslju, 4. decembra 2020

*Za Komisijo*
Margrethe VESTAGER
*članica Komisije*