

Doc. dr. sc. Šime Jozipović\*

## UČINAK PRAVNOG REŽIMA POTPORA ZA COVID-19 I NOVIJE SUDSKE PRAKSE SEU-A NA PRAVO DRŽAVNIH POTPORA U EUROPSKOJ UNJI

UDK: 338.2 : 616.2-036.21 (4-6EU)  
DOI: 10.31141/zrpf.s.2023.60.149.603  
Pregledni znanstveni rad  
Primljeno: 23.8.2023.

U ovome članku analizirana je uloga poreznih potpora u širem kontekstu državnih potpora unutar Europske unije za vrijeme pandemije COVID-a 19. U radu je predstavljena struktura testa državnih potpora u poreznim pitanjima, te njegove posebnosti u odnosu na test kod izravnih subvencija i drugih državnih mjera. Upravo za skrivene porezne potpore postoji značajna opasnost od toga da ih Europska komisija unutar složenog poreznog sustava ne prepozna na vrijeme. Stoga su porezne mjere i učestalo sredstvo kojim države članice dodjeljuju protupravne državne potpore. Međutim, i inače, države članice često koriste porezni sustav za dodjelu dopuštenih potpora. U tom se kontekstu struktura potpora za vrijeme pandemije razlikuje od uobičajene strukture potpora. Naime, unatoč činjenici da su države članice imale široke ovlasti koristiti porezni sustav za dodjelu potpora, nije došlo do implementacije značajnijeg broja poreznih mjera. Ovaj rad uspoređuje vrste dopuštenih potpora unutar privremenog okvira za državne potpore, te analizira moguće uzroke ograničenog korištenja poreznih mjera za dodjelu dopuštenih državnih potpora.

**Ključne riječi:** državne potpore, porezne potpore, porezna oslobođenja, COVID-19, privremeni pravni okvir

### 1. UVOD

Europska se unija u proteklih 15 godina susrela s cijelim nizom kriza, počevši s velikom financijsko-bankarskom krizom, preko eurokrize i problema oko prezaduženosti pojedinih država članica eurozone, zatim snažnih migrantskih valova prouzročenih sukobima na Bliskome istoku, pa do pandemije COVID-a 19 i vojnog sukoba u Ukrajini. Svi navedeni događaji predstavljaju faktore koji su izazvali osjetne poremećaje na tržištu. Primjerice, bankovna kriza značajno je otežala pristup kapitalu poslovnim subjektima koji su u sklopu svojih projekata tražili kreditno financiranje. Zbog toga su inače stabilni poslovni subjekti bez vlastite krivnje dospjeli u poslovne, a potencijalno i financijske teškoće. Na sličan su

---

\* Doc. dr. sc. Šime Jozipović, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, e-mail: sjozipov@efst.hr, ORCID: 0000-0002-8050-5134. Istraživanje i izrada ovoga rada provedena je u sklopu Jean Monnet Katedre za poslovno i financijsko pravo pri Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Splitu, te je financirano iz sredstava ERASMUS+ Jean Monnet programa.

način, ali u bitno većem opsegu, primjerice, uspješni i stabilni poduzetnici u sektoru ugostiteljstva i turizma zbog mjera izazvanih COVID-om bili prisiljeni obustaviti poslovanje na određeni period. Kao posljedica, oni su ostali bez značajnih prihoda i redovito došli, bez svoje krivnje, u financijske poteškoće.

U obveznopravnom smislu, globalna pandemija svakako predstavlja izvanredni događaj, a potencijalno i višu silu.<sup>1</sup> Međutim, zajedničko je svim navedenim slučajevima da su poslovni subjekti koji su stvarali dodanu vrijednost na tržištu i doprinosili gospodarskoj aktivnosti unutar Unije, bez vlastite krivnje završili u izazovnoj situaciji koja je mogla dovesti do gašenja njihove gospodarske aktivnosti na tržištu. Takvo gašenje povezano je s gubitkom radnih mjesta, fiskalnih prihoda i konkurentnošću ukupnog gospodarstva u širem – globalnom kontekstu. Stoga se postavlja pitanje kada i pod kojim bi uvjetima države članice Europske unije trebale intervenirati s ciljem sprečavanja ovakvih posljedica.

Podrška poduzetnicima u poteškoćama usko je povezana s europskim pravom državnih potpora. Unutarnje tržište na razini Europske unije realizira se kroz cijeli niz odredaba primarnog prava kojima je jedan od ključnih ciljeva spriječiti poremećaje učinkovitog tržišnog natjecanja.<sup>2</sup> Sukladno članku 107. st. 1. UFEU-a,<sup>3</sup> državne potpore koje mogu utjecati na tržišno natjecanje u Europskoj uniji u načelu su zabranjene te se države članice moraju suzdržati od bilo kakvih mjera koje selektivno pogoduju određenim poduzetnicima ili skupinama poduzetnika. Upravo potpore poduzetnicima u poteškoćama predstavljaju učestalo sredstvo državnih intervencija u tržište. Stoga i na razini EU-a postoje jasna pravila vezana za prihvatljivost takvih mjera u sklopu prava državnih potpora, te su one u principu zabranjene jer bi umjetno održale na životu neprofitabilne gospodarske subjekte.

Ipak, kao što je iznad objašnjeno, u slučajevima kriza i izvanrednih događaja, poduzetnici redovito nisu skrivljenim postupanjem dospjeli u teškoće. Državne potpore ovdje ne služe stvaranju poremećaja na tržištu, već upravo suprotno, služe njihovu ublažavanju. Stoga državne potpore koje predstavljaju odgovor na tržišne šokove i krize mogu predstavljati legitimno sredstvo stabilizacije tržišta. Tako se primjerice mogu istaknuti potpore vezane uz krizu na tržištu financijskih usluga. Naime, za vrijeme financijske krize, državne potpore koristile su se kao sredstvo za zaštitu radnih mjesta i kao protusila negativnim tržišnim kretanjima.<sup>4</sup> Potpore su osigurale likvidnost financijskih institucija i omogućile da se one stabiliziraju na tržištu te dugoročno nastave profitabilno poslovati.

Europska je komisija i u svrhu ublažavanja negativnih tržišnih učinaka pandemije donijela Privremeni pravni okvir za mjere državne potpore za podršku gospodarstvu u trenutnoj epidemiji COVID-a 19 kojim je otvorila državama članicama prostor

---

<sup>1</sup> O ovoj problematici vidjeti primjerice Medić, I., *Učinak COVID-a 19 na prekogranične ugovore vezane uz organizaciju sportskih natjecanja*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 58, 1/2021, str. 121-150.

<sup>2</sup> Weidenfeld, W.; Wessels, W.; Tekin, F., *Europa von A bis Z*, 15. Izd. Springer, 2020., str. 98; Haratsch, A.; Koenig, C.; Pechstein, M., *Europarecht*, 12. izd. Mohr Siebeck, 2020., str. 666.

<sup>3</sup> Ugovor o funkcioniranju Europske unije, pročišćena verzija, SL C 202/47 od 7. 6. 2016.

<sup>4</sup> Weidenfeld, W. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 2, str. 98; Haratsch, A. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 2, str. 666.

za donošenje ciljanih mjera u cijelom nizu tržišnih segmenata.<sup>5</sup> Bitan dio tih mjera odnosi se upravo na porezne olakšice, oslobođenja i odobrenja obročnog plaćanja poreza. Porez, kao jedan od najvećih redovitih tereta poslovanja, u vrijeme smanjenih prihoda može predstavljati prepreku uspješnom oporavku poreznog obveznika. Stoga su države članice ovim putem dobile priliku stvoriti takav okvir poreznih obveza i oslobođenja koji bi umanjio teret na porezne obveznike pogođene krizom i omogućio njihov brz i učinkovit oporavak. Ovaj rad analizira temelje za donošenje Privremenog pravnog okvira državnih potpora za podršku gospodarstvu u trenutnoj epidemiji COVID-a 19 te njegov opseg i učinak na porezne sustave država članica.

## 2. PRAVO DRŽAVNIH POTPORA EU-A

Propisi kojima se ograničavaju državne potpore na razini država članica, jedan su od temelja zajedničkog tržišta na razini Europske unije još od njezina osnutka.<sup>6</sup> Naime, državni intervencionizam može izazvati snažne poremećaje na tržištu, primjerice na način da neosnovano ojača tržišni položaj jednog poslovnog subjekta u odnosu na konkurenciju ili pogoduje određenom sektoru nauštrb drugih sektora. Naročito na jedinstvenome tržištu unutar EU-a, gdje se poslovni subjekti iz jedne države natječu s onima iz ostalih država članica, posebno je problematično kada jedna država nastoji određenim domaćim subjektima omogućiti takve povlastice koje bi ih stavile u povoljniji položaj u odnosu na konkurenciju.

### 2.1. Struktura pravne regulacije državnih potpora

Zbog prethodno spomenutog štetnog utjecaja državnih potpora na tržište Unije, već je primarnim pravom EU-a regulirana njihova stroga zabrana, ali i ograničen popis slučajeva u kojima su moguće iznimke od ovoga pravila. Tako članak 107. stavak 1. UFEU-a definira državne potpore, a stavci 2. i 3. istoga članka definiraju odgovarajuće iznimke od opće zabrane. Međutim, zbog značaja što ga potpore mogu imati u poticanju pozitivnih aktivnosti poput inovacija te u pogledu otklanjanja štetnih posljedica za koje poduzetnici nisu odgovorni, s vremenom se razvio cijeli niz propisa koji detaljnije reguliraju pojedina pitanja iznimki. Bitan je element Uredba Komisije o potporama spojivim s unutarnjim tržištem<sup>7</sup> putem kojega je Komisija sistematizirala pravila vezana za posebne skupine potpora koje su prihvatljive unutar EU-a.<sup>8</sup> Radi pojednostavljenja postupka dodjele potpora, Uredba

---

<sup>5</sup> Privremeni pravni okvir za mjere državne potpore za podršku gospodarstvu u trenutnoj epidemiji COVID-19 19. 3. 2020. (C(2020) 1863), izmijenjen i dopunjen putem C(2020) 2215 od 3. 4. 2020., C(2020) 3156 od 8. 5. 2020., C(2020) 4509 od 29. 6. 2020., C(2020) 7127 od 13. 10. 2020., C(2021) 564 od 28. 1. 2021. i C(2021) 8442 od 18. 11. 2021.

<sup>6</sup> SEU od 23. 2. 1961., C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen* ECLI:EU:C:1961:2.

<sup>7</sup> Uredba Komisije (EU) br. 651/2014 od 17. lipnja 2014. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem u primjeni članaka 107. i 108. Ugovora SL L 187/1.

<sup>8</sup> Haratsch, A. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 2, str. 666.

Komisije o potporama spojivima s unutarnjim tržištem oslobađa države od obveze prijavljivanja cijelog niza mjera koje ispunjavaju kriterij državne potpore u smislu članka 107. stavka 1.<sup>9</sup> Na ovaj način Komisija se može fokusirati na potencijalno štetne potpore.

Praćenje prijava državnih potpora i nadzor mogućih povreda odredbi o državnim potporama predstavlja izrazito opsežnu zadaću Komisije.<sup>10</sup> Postupak u kojemu se provjerava predstavlja li određena mjera državnu potporu provodi se u dvije faze.<sup>11</sup> U prvoj fazi potrebno je provesti test postojanja državne potpore, odnosno provjeriti jesu li ispunjeni preduvjeti iz definicije državne potpore u smislu članka 107 st. 1 UFEU-a. Zatim, u drugome koraku valja utvrditi jesu li ispunjeni preduvjeti da bi takva potpora spadala u kategoriju određene iznimke u smislu članka 107 st. 2 i 3. UFEU-a.<sup>12</sup>

U skladu s time, u nastavku se prvo predstavljaju temeljne odredbe iz UFEU-a, koje definiraju zabranjene državne potpore i stvaraju okvir za iznimke od ovog ograničenja. Zatim se razmatra i druge propise koji konkretiziraju navedene iznimke te propise koji u bitnome definiraju procese provjere potencijalnih državnih potpora i njihov povrat državama članicama.

## 2.2. Definicija državne potpore

Pojam državne potpore obuhvaća izrazito širok spektar javnih mjera od značaja za tržišno natjecanje. Ugovor o funkcioniranju Europske unije definira pravila vezana za državne potpore u člancima 107 – 109. Pri tome su državne potpore određene kao sve potpore koje dodijeli država članica ili koje se dodjeljuju putem državnih sredstava u bilo kojem obliku koji narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj, te su nespojive s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama.<sup>13</sup> Ova definicija predstavlja osnovu za test za postojanje državnih potpora koji se sastoji od sljedećih elemenata:<sup>14</sup>

1. Državna mjera ili mjera financirana iz javnih sredstava;
2. Ekonomska korist određenog gospodarskog subjekta u bilo kojem obliku;
3. Ograničenost mjere na selektivni set subjekata ili pojedinačne subjekte;
4. Narušavanje ili prijeteće narušavanje natjecanja na unutarnjem tržištu;
5. Utjecaj na trgovinu među državama članicama.

---

<sup>9</sup> Haratsch, A. *et al.*, *op. cit* u bilj. 2. str. 696. i slj.

<sup>10</sup> Waltraud Hakenberg: *Europarecht*, 9. izd, Vahlen, 2021, str. 170.

<sup>11</sup> Haratsch, A. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 2, str. 668.

<sup>12</sup> Koenig, C.; Kühling, J.; Ritter, N., *EG-Beihilferecht*, Recht und Wirtschaft, 2005., str. 143, 162.

<sup>13</sup> Čl. 107. st. 1. UFEU-a.

<sup>14</sup> Weber-Grellet, H., *Europäisches Steuerrecht* 2. izd., Beck, 2016, str. 37; Foster, N., *Foster on EU Law*, 5. izd., Oxford, 2015., str. 383; Jozipović, Š., *Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht: Die wettbewerbs- und handelsrechtlichen Einflüsse auf die staatliche Fiskalsystemgestaltung*, Springer, 2018., str. 115 i slj.

Pri tome je osnovna struktura testa identična za sve oblike potpora. Međutim, nužno je navedeni test staviti u kontekst određenog oblika potpore jer državne članice putem pojedinih vrsta državnih potpora mogu na bitno različit način postići učinke zabranjenih državnih potpora. Tako porezne potpore koje će biti detaljno predstavljene u nastavku, predstavljaju poseban oblik državnih potpora koje umjesto izravne gospodarske koristi u obliku novčane isplate ili pristupa određenom dobru, umanjuju uobičajeni (porezni) teret subjektima. Dakle, riječ je o potpori koja ima ekvivalentan učinak izravnoj subvenciji, ali umjesto na prihodovnoj strani subjekta, djeluje na rashodovnoj strani.<sup>15</sup>

### 2.3. Iznimke od opće zabrane državnih potpora

Kao što je prethodno navedeno, zabrana državnih potpora nije apsolutna. Naime, UFEU poznaje dvije skupine iznimaka od zabrane državnih potpora – iznimke prema čl. 107. st. 2. UFEU-a i iznimke prema čl. 107. st. 3. UFEU-a. Prva skupina iznimki (onih u smislu stavka 2. članka 107. UFEU-a) izričite su u tome da nije potrebno dodatno odobrenje od strane Komisije. Nasuprot tome, iznimke u smislu stavka 3. članka 107. UFEU-a zahtijevaju prethodno odobrenje Komisije.<sup>16</sup> S obzirom na ovu značajnu razliku te opasnost koja bi mogla proizaći iz izričitih iznimki u smislu stavka 2. članka 107., SEU je zauzeo stav da se one moraju tumačiti restriktivno. Stoga su iznimke u smislu stavka 2. ograničene na popravljavanje značajnih tržišnih poremećaja.<sup>17</sup> Sukladno njegovu apsolutnom karakteru, ovaj stavak sadrži ujedno i izrazito ograničen spektar iznimki, i to one za potpore:<sup>18</sup>

- a) socijalnog karaktera koje se dodjeljuju pojedinim potrošačima bez diskriminacije u odnosu na podrijetlo predmetnih proizvoda;
- b) za otklanjanje štete nastale zbog prirodnih nepogoda ili drugih izvanrednih događaja;
- c) za ublažavanje štetnih učinaka koje je imala podjela SR Njemačke.

Kao što je vidljivo iz navedenih iznimki, one su po svom karakteru izrazito ograničene. Naime, iznimke vezane za podjelu SR Njemačke odavno su u praksi izgubile pravni značaj. Istovremeno iznimke vezane uz mjere socijalnog karaktera zahtijevaju nediskriminativnost podrijetla određenog proizvoda, što značajno ograničava mogućnost korištenja predmetne iznimke za ciljno pogodovanje domaćih poslovnih subjekata. Istovremeno je iznimka za potpore za otklanjanje štete nastale zbog prirodnih nepogoda ili drugih izvanrednih događaja primjenjiva samo u točno određenim okolnostima. Međutim, kao što će u nastavku biti prikazano, upravo u periodu pandemije, ova je odredba igrala bitnu ulogu u sferi dodjele državnih potpora.

---

<sup>15</sup> SEU, *op. cit.* u bilj. 6

<sup>16</sup> Von Boetticher, A., *Die Frei-gemeinnützige Wohlfahrtspflege und das europäische Beihilferecht*, Nomos, 2003., str. 103 i slj.

<sup>17</sup> Haratsch, A. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 2, str. 693.

<sup>18</sup> Čl. 107. st. 2. UFEU-a.

Iznimke u smislu čl. 107. st. 3. nešto su opsežnije. Tako se sljedeće vrste potpora mogu smatrati spojivima s unutarnjim tržištem:<sup>19</sup>

- a) potpore za promicanje gospodarstva nerazvijenih regija;
- b) potpore za promicanje provedbe važnog projekta od zajedničkog europskog interesa ili za otklanjanje ozbiljnih poremećaja u gospodarstvu neke države članice;
- c) potpore za olakšavanje razvoja određenih gospodarskih djelatnosti ili određenih gospodarskih područja;
- d) potpore za promicanje kulture i očuvanje baštine;
- e) druge vrste potpora koje Vijeće odredi svojom odlukom koju donosi na prijedlog Komisije.

U nastavku bit će predstavljeno kako je Europska komisija iskoristila svoje ovlasti u ovoj sferi da bi pomogla državama članicama suočiti se s krizom izazvanom pandemijom COVID-a. Prethodno je, međutim, u kontekstu teme ovoga rada nužno predstaviti ključne oblike državnih potpora u sferi oporezivanja i utvrditi njihove razlike u odnosu na druge državne potpore.

### 3. OBLICI DRŽAVNIH POTPORA

Državna potpora, u skladu s definicijom UFEU-a, svaka je potpora, neovisno o svom obliku. Ona može poprimiti oblik tzv. izravne subvencije – odnosno transfera novčanih sredstava određenom gospodarskom subjektu. Međutim, mnogo češće državne se potpore daju na alternativne načine, primjerice kroz prikrivene (neizravne) transfere, kroz zajmove, jamstva te izrazito često kroz porezne potpore. Porezne potpore fokusirane su na umanjeње tereta koji bi određeni subjekt inače trebao snositi. One su redovito i manje uočljive od izravnih subvencija, povlaštenih zajmova ili drugih mjera koje daju očiglednu pogodnost u odnosu na uobičajenu situaciju. U nastavku se stoga prvo predstavlja pojam poreznih državnih potpora, kao i ključni oblici ovih potpora, da bi se zatim predstavio i aspekt otpisa (poreznog) duga kao oblik državne potpore.

#### 3.1. Državne potpore i porezne potpore

Porezni sustav posebno je podložen državnim intervencijama u pogledu stvaranja (prikrivenih) državnih potpora. Naime, ove potpore djeluju na način da umanjuju razinu uobičajenih obveza poreznog obveznika. Stoga ne djeluju na prihodovnoj, nego na rashodovnoj strani proračuna. Međutim, u konačnici bi upravo nekontrolirano natjecanje u stvaranju poreznih i drugih prednosti za poslovne subjekte<sup>20</sup> moglo ugroziti stabilnost fiskalnog sustava i temelje socijalne države.

<sup>19</sup> Čl. 107. st. 3. UFEU-a.

<sup>20</sup> Weber-Grellet, H., *op.cit.* u bilj. 14, str. 38.

Naime, gubitak fiskalnih prihoda u konačnici smanjuje volumen raspoloživih sredstava država članica dok istovremeno poboljšava tržišni položaj korisnika državne potpore, čime stvara neutemeljenu prednost na tržištu EU-a.<sup>21</sup> Stoga su porezne potpore jednako zabranjene na razini EU-a kao i izravne potpore.

Iako je kod poreznih pogodnosti i subvencija riječ o tzv. državnim potporama, nije nužno da sredstva budu izravno dodijeljena od strane države. Naime, i druga tijela koja su osnovana od strane države ili kojima su povjerene određene (javne) dužnosti mogu dodijeliti državne potpore kada je riječ o transferu javnih sredstava. Tako, primjerice, jedinice lokalne i regionalne samouprave mogu potencijalno dodjeljivati porezne potpore ako imaju odgovarajuće ovlasti u određenoj državi. Ovo proizlazi iz definicije državne potpore kao „svaka potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku“. Na ovaj način sprečavaju se države da odgovornost za raspolaganje sredstvima transferiraju na treće i na taj način zaobilaze propise o državnim potporama.<sup>22</sup>

Općenito je prihvaćen princip europskog prava da nacionalni porezni propisi ne mogu djelovati diskriminatorno na način da subjekte iz drugih država članica isključivo na temelju pripadnosti drugoj državi diskriminiraju.<sup>23</sup> Međutim, pravo državnih potpora u sferi oporezivanja nalaže bitno rigoroznija ograničenja za države članice. Naime, za utvrđivanje porezne potpore, ključno je definirati onaj „opći“ porezni sustav s kojim se uspoređuje specifična iznimka. Pri tome je posebno zahtjevno utvrditi koje bitne razlike između subjekata, vrsta poreza ili bitnih činjenica opravdava stvaranje različitih „općih“ pravnih okvira. Ovo se pitanje nameće u cijelome nizu segmenata prava državnih potpora poput regionalnih potpora, potpora vezanih uz određeni tip proizvoda i sl.<sup>24</sup>

Jednom kada je definiran opći pravni okvir oporezivanja za određenu vrstu poreznog obveznika, utvrđuje se postojanje odstupanja od njega u korist obveznika (gospodarska prednost). Određivanje postojanja gospodarske prednosti ključan je aspekt testa državne potpore jer odgovara na pitanje jesu li neki gospodarski subjekti stavljeni u povoljniji položaj u odnosu na uobičajeno opterećenje.<sup>25</sup> Međutim, u sljedećem koraku valja utvrditi postojanje selektivnosti predmetne porezne mjere.

Utvrđivanje selektivnosti predstavlja značajan problem određivanja državne potpore, naročito u poreznome pravu.<sup>26</sup> Da bi se utvrdilo je li određena mjera

---

<sup>21</sup> Haratsch, A. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 2, str. 689.

<sup>22</sup> Haratsch, A. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 2, str. 677.

<sup>23</sup> Gormley, L. W., *EU Taxation Law*, Richmond 2005., str. 2 i slj.

<sup>24</sup> Stein, R. M., *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, Nomos, 2006., str. 72 i slj.

<sup>25</sup> Frenz, W., *Europarecht*, 2. izd., Springer, 2016., str. 170.

<sup>26</sup> Jozipović *op. cit.* u bilj. 14, str. 186 i slj.; Sutter, F. P., *Drei und mehr Normhypothesen zur beihilfenrechtlichen Einordnung des österreichischen unilateralen Entlastungssystems zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, u: Bauer, J. [izd.]: *Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, 249, str. 252; Kellersmann, D., *Steuervergünstigungen als unerlaubte Beihilfen*, u: Kellersmann, D. *et al.* [izd.]: *Europäische Unternehmensbesteuerung I*, 171, str. 176; De Neef, G., *The Impact of EU State Aid Measures on National (Belgian) Tax Rulings*, *Tax Planning International European Tax Service*, Vol. 18, 8/2016, str. 19; Romariz, *Revisiting Material Selectivity in EU State Aid Law Or „The Ghost of Yet-To-Come“*, *EStAL*, 1/2014, 39, str. 39; Joris, L., *Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct*, *EC Tax Review*, 2014/5, 258, str. 261.

selektivna, nužno je utvrditi da je određeni gospodarski subjekt ili skupina subjekata stavljena u povoljniji položaj od drugih subjekata koji su u pravno i faktično usporedivoj situaciji.<sup>27</sup> Stoga nema selektivnosti ako je određena mjera pristupačna svim poduzetnicima pod unaprijed definiranim transparentnim i nediskriminatornim uvjetima.<sup>28</sup> Pri tome se pojam poduzetnika tumači široko. Naime, valja naglasiti da korisnik porezne potpore, ali i usporedivi subjekt koji je izostavljen u pogledu na potporu može biti bilo koji subjekt, neovisno o pravnom obliku, koji nastupa na tržištu obavljajući neku gospodarsku djelatnost.<sup>29</sup>

### 3.2. Oblici poreznih državnih potpora

Porezna potpora ne mora primiti oblik povoljnije porezne stope ili poreznog oslobođenja. Naime, i mjere koje umanjuju poreznu osnovicu mogu predstavljati državnu potporu.<sup>30</sup> Isto vrijedi i za mjere koje umanjuju porezni dug nakon što je porezna obveza već utvrđena. Otpis poreznog duga, odgoda plaćanja i obročno plaćanje poreznog duga, posebne mogućnosti ubrzane amortizacije i sl., sve stoga može predstavljati protupravne porezne državne potpore.<sup>31</sup> Štoviše, i slučajevi u kojima porezno tijelo ne provodi mjere prisilne naplate prema određenim subjektima bez valjane pravne osnove, mogu predstavljati državne potpore.<sup>32</sup> Nadalje, i upravni ugovor kojim se poreznog obveznika ovlašćuje na obročno plaćanje poreza, može predstavljati poreznu državnu potporu.<sup>33</sup> Naime, SEU je u nizu slučajeva utvrdio da odgoda poreza predstavlja gospodarsku korist za poreznog obveznika koja ga može dovesti u povoljniji položaj od konkurenata.<sup>34</sup>

### 3.3. Odlučivanje na razini lokalnih tijela i diskrecijska ocjena poreznih tijela

Prilikom identifikacije porezne potpore bitno je razumjeti razliku između pojedinačnih mjera usmjerenih na točno određeni subjekt i općih mjera usmjerenih na neodređeni broj subjekata. Obje vrste mjera mogu biti državne potpore. Međutim, kod pojedinačnih mjera obično je bitno jednostavnije utvrditi selektivnu prednost

---

<sup>27</sup> Jozipović, Š. *op. cit.* u bilj. 14, str. 193; Lang, M.: *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht: Gutachten*, Verhandlungen des 17. ÖJT, str. 24 i 26 f.; Lang, M., *State Aid and Taxation: Selectivity and Comparability Analysis* u: Richelle, I.; Schön, W.; Traversa, E. [izd.]: *State Aid Law and Business Taxation*, 27, str. 35.

<sup>28</sup> Haratsch, A. *et al. op. cit.* u bilj. 2, str. 686; Presuda SEU-a od 14. 1. 2015., C-518/13 *Eventech Ltd*, ECLI: ECLI:EU:C:2015:9.; Presuda SEU-a od 21. 12. 2016., C-20/15, *World Duty-Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981.

<sup>29</sup> Haratsch, A. *et al., op. cit.* u bilj. 2, str. 682.

<sup>30</sup> Micheu, C., *State aid, subsidy and tax incentives under EU and WTO law*, Kluwer 2014., str. 193.

<sup>31</sup> Rehm, H.; Nagler, J., *Europäisches Steuerrecht*, Springer, 2012., str. 20.

<sup>32</sup> Haratsch, A. *et al., op. cit.* u bilj. 2, str. 670.

<sup>33</sup> Rehm, H.; Nagler, J., *Europäisches Steuerrecht*, Springer, 2012., str. 102.

<sup>34</sup> Presuda SEU-a od 29. 6. 1999., C-256/97, *DM Transport*, ECLI:EU:C:1999:332, rbr. 24; Presuda SEU-a od 19. 9. 2000., C-156/98, *Njemačka/Komisija*, ECLI:EU:C:2000:467, Rrb. 32.



koja će uvijek postojati kada je riječ o takvom postupanju koje nije uobičajeno u usporedivim situacijama. Kod općih mjera potrebno je utvrditi što bi trebala biti uobičajena razina oporezivanja pa prvo utvrditi postojanje odstupanja od nje. Nadalje, kod općih mjera redovito će biti riječ o poreznim oslobođenjima, smanjenju porezne osnovice, stope ili drugog elementa bitnog za utvrđivanje visine poreza i sl. Kod posebnih poreznih mjera fokus je na pojedinačnom pravnom aktu poreznog tijela.

Pojedinačna mjera može, primjerice, proizići iz odluke poreznog tijela u određenome predmetu. Ključno je imati na umu da tijela državne i regionalne odnosno lokalne uprave moraju u cijelome nizu slučajeva imati određenu razinu donošenja odluke temeljem diskrecijske ocjene. Ona se sama po sebi unutar razumnih okvira ne bi trebala smatrati aktivnošću koja stvara državnu potporu.<sup>35</sup> Međutim, kada postupanje poreznog tijela izlazi iz okvira razumnog postupanja i pogoduje poreznom obvezniku, takvo pogodovanje može biti državna potpora.

Pogodovanje poreznome obvezniku ne mora biti ograničeno na fazu utvrđivanja porezne obveze. Naime, i slučajevi u kojima porezno tijelo ne provodi mjere prisilne naplate prema određenim subjektima bez valjane pravne osnove, mogu predstavljati selektivna pogodovanja, a time i državne potpore.<sup>36</sup> Štoviše, kao što je i prethodno već navedeno, čak i upravni ugovor kojim se poreznog obveznika ovlašćuje na obročno plaćanje poreza, može predstavljati selektivnu prednost, a time i poreznu državnu potporu.<sup>37</sup> Tako je SEU u nizu slučajeva utvrdio da odgoda poreza predstavlja gospodarsku korist za poreznog obveznika koja ga može dovesti u povoljniji položaj od konkurenata.<sup>38</sup>

#### 4. PRAVNI REŽIM DRŽAVNIH POTPORA ZA VRIJEME PANDEMIJE COVID-A

COVID-19 nije prva kriza s kojom se Europska unija susrela u proteklim desetljećima. Financijska kriza i s njom povezana bankarska kriza predstavljale su značajan izazov za rad Komisije. Naime, potreba za spašavanjem stabilnosti bankarskog sektora izravno je bila u suprotnosti sa zabranom sustavnog pogodovanja određenom sektoru gospodarstva putem fiskalnih ili drugih potpora. U svrhu rješavanja ovih problema ECB i Komisija blisko su surađivali za uspostavu paketa mjera koji bi stabilizirao bankarski sektor. Ključan element mjera potpore bio je uvjet Komisije za restrukturiranje i limitiranje dobiti banaka. Naime, na ovaj način Komisija je htjela spriječiti da se banke u budućnosti upuštaju u rizične poslove, znajući da zbog svog strateškog značaja mogu računati na javna sredstva

---

<sup>35</sup> Stein, R. M., *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, Nomos, 2006., str. 61 i slj.

<sup>36</sup> Haratsch, A. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 2, str. 670.

<sup>37</sup> Rehm, H.; Nagler, J., *Europäisches Steuerrecht*, Springer, 2012., str. 102.

<sup>38</sup> Presuda SEU-a od 29. 6. 1999., C-256/97, *DM Transport*, ECLI:EU:C:1999:332, rbr. 29; Presuda SEU-a od 19. 9. 2000., C-156/98, *Njemačka/Komisija*, ECLI:EU:C:2000:467, Rrb. 32.

u svrhu popravljavanja mogućih negativnih ishoda.<sup>39</sup> Valja pri tome imati na umu da je bankarska kriza primarno rezultat rizičnog poslovanja u financijskom sektoru, dok pandemija COVID-a 19 nije izravno vezana uz poslovne procese određenih gospodarskih subjekata.

#### 4.1. Privremene državne potpore

Širenje globalne pandemije imalo je izrazito štetan učinak na gospodarstva svih država članica EU-a u periodu od 2020. do 2022. godine. Stoga je i logična intencija država članica da na jednako snažan način reagiraju odgovarajućim privremenim protumjerama. Pri tome valja naglasiti da za pitanje statusa državne potpore nije ključno radi li se o potpore koja se donosi putem trajnih zakonskih odredbi ili se donosi na određeno razdoblje.<sup>40</sup> Naime, i potpore dodijeljene na određeno razdoblje, primjerice za izlazak dioničkih društava na burzu<sup>41</sup> ili u vezi s određenim igrama na sreću mogu predstavljati državne potpore.<sup>42</sup> Stoga se dopuštenost određene mjere ne može temeljiti na njezinu privremenom karakteru, već mora biti utemeljena na nekoj od iznimki u smislu članka 107. UFEU-a.

Tako u obzir dolaze tri osnove. Prema članku 107. stavku 2. (b) UFEU-a, dopuštene su potpore za otklanjanje štete nastale zbog prirodnih nepogoda ili drugih izvanrednih događaja, u što spadaju i globalne pandemije. Nadalje, prema članku 107. stavku 3. (b) UFEU-a, dopuštene su potpore za promicanje provedbe važnog projekta od zajedničkog europskog interesa ili za otklanjanje ozbiljnih poremećaja u gospodarstvu neke države članice. Završno bi mogle biti primjenjive i iznimke prema članku 107. stavku 3. (c) UFEU-a koje se odnose na potpore za olakšavanje razvoja određenih gospodarskih djelatnosti ili određenih gospodarskih područja ako takve potpore ne utječu negativno na trgovinske uvjete u mjeri u kojoj bi to bilo suprotno zajedničkom interesu. Bitno je pri tome naglasiti da, sukladno iznad predstavljenome tumačenju stavka 2. članka 107. UFEU-a, odredbu o otklanjanju šteta nastalih izvanrednim događajima valja tumačiti usko, te će u praksi osnove iz stavka 3. imati veći značaj.

#### 4.2. Privremeni okvir državnih potpora

Kao reakciju na pandemiju COVID-a, dana 19. ožujka 2020. Europska komisija usvojila je Privremeni pravni okvir kojim bi omogućila državama članicama da iskoriste punu fleksibilnost predviđenu pravilima državnih potpora kako bi stvorili sustav potpora za prevladavanje krizne situacije izazvane pojavom koronavirusa. Privremeni okvir temelji se na članku 107. stavku 3. točki (b) UFEU-a i nadopunjuje

---

<sup>39</sup> Chalmers, D.; Davis, G.; Monti, G., *European Union law* 3. Izd., Cambridge 2014., str. 1083.

<sup>40</sup> Micheu, C., *State aid, subsidy and tax incentives under EU and WTO law*, Kluwer, 2014., str. 190.

<sup>41</sup> Odluka Europske komisije od 16. 3. 2005., 2006/261/EG L 94/42.

<sup>42</sup> Presuda od 9. 12. 1997., C-353/95 P, *Ladbroke*, ECLI:EU:C:1997:596.

druge mogućnosti koje su dostupne državama članicama za ublažavanje društvenoekonomskog učinka izbijanja koronavirusa u skladu s pravilima EU-a o državnim potporama, posebice mogućnošću iz članka 107. stavka 2. točke (b) UFEU-a.<sup>43</sup> Privremeni okvir, nadalje, nadopunjuje i druge mogućnosti koje su na raspolaganju državama članicama kako bi ublažile socioekonomski utjecaj izbijanja pandemije u skladu sa svim pravilima EU-a o državnim potporama. Privremeni okvir bio je na snazi više od dvije godine i to sve do kraja lipnja 2022. godine s ciljanim prilagodbama. Privremeni okvir nije isključivo bio fokusiran na porezne sustave država članica već na moguće potpore općenito. Stoga je predviđao cijeli niz oblika potpora koje će detaljno biti obrađene u nastavku.

#### ***4.2.1. Izravne potpore, injekcije kapitala, selektivne porezne pogodnosti i predujmovi<sup>44</sup>***

Određeni sektori gospodarstva podliježu posebnim restrikcijama u pogledu državnih potpora. Komisija je izričito odobrila izravne potpore, injekcije kapitala, selektivne porezne pogodnosti i predujmove do 100.000 eura za poduzetnike koji djeluju u primarnom poljoprivrednom sektoru, odnosno do 120.000 eura za poduzetnike koji djeluju u sektoru ribarstva i akvakulturi te do 800.000 eura za poduzetnike koji djeluju u svim ostalim sektorima, kako bi riješila svoje hitne potrebe za likvidnošću. Države članice također mogu odobriti nultopostotne kredite ili garancije na kredite koje pokrivaju 100 % rizika do navedenih nominalnih vrijednosti. Naime, s obzirom na to da je već prije same pandemije na razini EU-a definirano kako za sektore poljoprivrede i ribarstva vrijede posebna ograničenja u mogućnostima dodjele državnih potpora, nije začuđujuće da se na ove sektore odnose i stroža ograničenja u iznosu i opsegu potpora.

#### ***4.2.2. Državne garancije kredita<sup>45</sup>***

Sljedeća su kategorija državne garancije za poduzetničke kredite. Ove garancije države članice daju kako bi osigurale da banke nastave pružati kredite gospodarskim subjektima kojima su oni potrebni. Ove državne garancije mogu pokrivati do 90 % rizika kod kredita kako bi se pomoglo poduzećima pokriti potrebe za tekućim radnim kapitalom i investicijama. Ovdje je prije svega riječ o mjerama koje bi trebale pomoći poduzetnicima koji su se upustili u dugoročne investicije ili financiranje isporuka u trenutku prije pandemije, te iznenadno doživjeli pad prihoda u vrijeme pandemije zbog čega je dovedeno u pitanje uredno ispunjenje preuzetih obveza.

---

<sup>43</sup> Vidjeti Europska Komisija “Coronavirus Outbreak – List of Member State Measures approved under Articles 107(2)b, 107(3)b and 107(3)c TFEU and under the State Aid Temporary Framework”, dostupno na [https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2023-05/State\\_aid\\_decisions\\_TF\\_and\\_107\\_2b\\_107\\_3b\\_107\\_3c.pdf](https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2023-05/State_aid_decisions_TF_and_107_2b_107_3b_107_3c.pdf) (pristupio 5. 6. 2023.).

<sup>44</sup> Privremeni pravni okvir, *op. cit.* u bilj. 5, rbr. 22 i slj.

<sup>45</sup> Privremeni pravni okvir, *op. cit.* u bilj. 5, rbr. 24 i slj.

#### **4.2.3. Subvencionirani krediti odnosno zajmovi<sup>46</sup>**

Za razliku od garancija za kredite, kod subvencioniranih kredita radi se o sklapanju izravnog ugovora o financiranju između Države ili nekog javnog tijela s jedne strane i poduzetnika s druge strane. Subvencionirani javni krediti za poduzetnike s povoljnim kamatnim stopama mogu se dodijeliti poduzetnicima kako bi se osigurao dostatan pristup financijskim sredstvima i u trenutku kada banke i drugi financijeri to nisu u stanju ili to odbijaju iz poslovnih razloga.

#### **4.2.4. Posebne mjere zaštite banaka koje podržavaju kreditiranje poduzetnika za vrijeme pandemije<sup>47</sup>**

Jednu vrstu neizravne mjere dopuštene za mjeru unutar okvira čini tzv. zaštita za banke koje usmjeravaju državnu pomoć stvarnoj ekonomiji. Iako se ovdje radi o pomoći bankama kojima se aktivno smanjuje rizik poslovanja, Europska komisija ih kategorizira kao pomoći krajnjim korisnicima kredita. Naime, državne potpore ne moraju bit izravno usmjerene na gospodarske subjekte koji u konačnici imaju gospodarsku korist od određene državne mjere.<sup>48</sup> Tako je SEU već u slučaju posebnih pogodnosti za investitore koji ulažu u određena geografska područja zaključio da nisu samo investitori korisnici određene potpore, već i gospodarski subjekti koji putem ovakvih mjera primaju navedene investicije.

Stvaranjem povoljnijih uvjeta za investitore putem poreznih ili drugih pogodnosti, istovremeno se povećava atraktivnost investiranja u gospodarske subjekte. Na ovaj način predmetni subjekti neizravno profitiraju jer će u praksi lakše doći do kapitala i/ili ostvariti povoljnije uvjete investiranja.<sup>49</sup> Slično vrijedi i za pristup financiranju putem bankovnih kredita. Naime, poduzetnicima je pristup financiranju upravo u vrijeme krize izrazito bitan. Temeljem svega navedenog, Komisija ovaj tip mjera smatra izravnom pomoći korisnicima bankarskih usluga, a ne samim bankama. Štoviše, u svrhu sprečavanja narušavanja tržišnog natjecanja između banaka, Komisija definira smjernice o tome kako osigurati minimalno narušavanje konkurencije među bankama.

#### **4.2.5. Osiguranje izvoznih kredita<sup>50</sup>**

Slična mjera kao jamstva za standardne investicijske i druge kredite jesu i dopuštene mjere osiguranja izvoznih kredita. Naime, Europska komisija odobrila je javno osiguranje kratkoročnih izvoznih kredita za sve zemlje, bez potrebe da država članica u pitanju dokaže da je odgovarajuća zemlja privremeno „neprofitabilna“.

---

<sup>46</sup> Privremeni pravni okvir, *op. cit.* u bilj. 5, rbr. 26 i slj.

<sup>47</sup> Privremeni pravni okvir, *op. cit.* u bilj. 5, rbr. 30 i slj.

<sup>48</sup> Micheu, C., *State aid, subsidy and tax incentives under EU and WTO law*, Kluwer, 2014., str. 190.

<sup>49</sup> Presuda SEU-a od 19. 9. 2000., C-156/98, *Njemačka/Komisija*, ECLI:EU:C:2000:467.

<sup>50</sup> Privremeni pravni okvir, *op. cit.* u bilj. 5, rbr. 32 i slj.

#### **4.2.6. Potpore istraživanja i razvoja vezanog uz COVID-19<sup>51</sup>**

Posebnu kategoriju čine i potpore za istraživanje i razvoj (R&D) obuhvaćene privremenim okvirom. EU u načelu i izvan privremenog okvira podržava potpore u ovome segmentu. Naime, Uredba Komisije EU-a od 17. lipnja 2014. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem u primjeni članaka 107. i 108. Ugovora definira potpore za projekte istraživanja i razvoja, uključujući i projekte koji su dobili oznaku kvalitete „pečat izvrsnosti” u okviru programa Obzor 2020. spojive s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 3. Ugovora i izuzimaju se od obveze prijave iz članka 108. stavka 3. Ugovora ako su ispunjeni uvjeti utvrđeni u članku spomenute Uredbe o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem. Dio projekta istraživanja i razvoja kojem je dodijeljena potpora u potpunosti je obuhvaćen jednom ili s više sljedećih kategorija: temeljno istraživanje, industrijsko istraživanje, eksperimentalni razvoj ili studije izvedivosti. Prihvatljivi troškovi projekata istraživanja i razvoja, raspoređeni u posebnu kategoriju istraživanja i razvoja, obuhvaćaju troškove osoblja, instrumenata i opreme, zgrada i zemljišta, ugovornih istraživanja te ostale.<sup>52</sup> Privremeni okvir ide dalje i od ove Uredbe, te dodatno proširuje mogućnosti davanja potpora za istraživanje i razvoj povezan s koronavirusom radi suočavanja s trenutnom zdravstvenom krizom u obliku izravnih potpora, predujmova ili poreznih pogodnosti. Posebno se pri tome može poticati učinkovita suradnja na razini EU-a.

#### **4.2.7. Potpore za poslovne aktivnosti vezane uz suzbijanje pandemije COVID-a 19<sup>53</sup>**

S obzirom na potrebu za hitnim djelovanjem u pogledu na suzbijanje COVID-a i umanjeње njegovih štetnih zdravstvenih posljedica na opću populaciju, Komisija je predvidjela mogućnost davanja posebnih selektivnih potpora za gospodarske aktivnosti vezane uz borbu protiv negativnih zdravstvenih učinaka pandemije. Ove se potpore odnose na aktivnosti u izgradnji i proširenju testnih objekata za razvoj i ispitivanje proizvoda (uključujući cjepiva, ventilatore i zaštitnu odjeću) korisnih za suzbijanje koronavirusa. To može biti u obliku izravnih potpora, poreznih pogodnosti, predujmova i garancija bez gubitka. Poduzeća mogu ostvariti bonus kada njihova investicija bude podržana od strane više od jedne države članice i kada se investicija zaključi u roku od dva mjeseca nakon dodjele pomoći.

---

<sup>51</sup> Privremeni pravni okvir, *op. cit.* u bilj. 5, rbr. 34 i slj.

<sup>52</sup> Uredba Komisije (EU) br. 651/2014 od 17.6.2014. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem u primjeni članaka 107. i 108. Ugovora, L 187 26.6.2014., 1.

<sup>53</sup> Privremeni pravni okvir, *op. cit.* u bilj. 5, rbr. 34 i slj.

#### **4.2.8. Potpore za proizvodnju proizvoda vezanih uz suzbijanje pandemije COVID-a<sup>54</sup>**

Slično kao i za poslovne aktivnosti i usluge, tako su dopuštene i subvencije za konkretne proizvode vezane uz suzbijanje COVID-a 19. Naime, privremeni okvir omogućuje davanje potpora za proizvodnju proizvoda relevantnih za suzbijanje izbijanja koronavirusa u obliku izravnih potpora, poreznih pogodnosti, predujmova i garancija.

#### **4.2.9. Ciljane regionalne i sektorske porezne potpore<sup>55</sup>**

Sljedeća skupina dopuštenih poreznih potpora jesu sektorske i regionalne porezne potpore. Naime, ciljana potpora u obliku odgode plaćanja poreza i/ili obustave doprinosa za socijalno osiguranje dopuštena je u sklopu privremenog okvira za one sektore, regije ili vrste poduzeća koji su najteže pogođeni izbijanjem pandemije COVID-a 19. Porezne mjere u ovome kontekstu zasigurno imaju selektivni karakter s obzirom na to da ciljaju izravno na određene sektore ili geografski određena društva, što po stalnoj praksi SEU-a redovito predstavljaju selektivne kriterije. Naime, sektorske državne potpore odnose se na točno određene grane gospodarstva.<sup>56</sup> Nasuprot sektorskim državnim potporama, horizontalne državne potpore nisu vezane za gospodarske subjekte određenog sektora, već se odnose na sve gospodarske subjekte koji ispunjavaju određene preduvjete. Bitan primjer horizontalnih državnih potpora primjerice su potpore za mala i srednja poduzeća, prema kojima Komisija u načelu zauzima pozitivan stav kao prema mehanizmima jačanja gospodarstva u cjelini.<sup>57</sup> Nasuprot njima, sektorske se potpore odnose na točno određenu vrstu subjekata, primjerice subjekte aktivne u sferi ugostiteljstva i turizma. Međutim, kako su navedeni faktori ujedno povezani sa štetnim učincima pandemije, Komisija na ovaj način omogućava državama članicama da adresiraju posebno pogođene skupine subjekata ciljano kroz porezni sustav.

#### **4.2.10. Ciljane subvencije za plaće zaposlenika<sup>58</sup>**

Slično kao i ciljane porezne mjere, privremeni okvir dopušta ciljane mjere zaštite radnih mjesta. Tako je dozvoljeno državama članicama davati potpore u obliku subvencija za plaće zaposlenika za poduzeća u sektorima ili regijama koji su najviše pogođeni izbijanjem koronavirusa, a inače bi morali otpuštati osoblje.

---

<sup>54</sup> *Ibid.*

<sup>55</sup> Privremeni pravni okvir, *op. cit.* u bilj. 5, rbr. 40 i slj.

<sup>56</sup> Von Boetticher, A., *Die Frei-gemeinnützige Wohlfahrtspflege und das europäische Beihilferecht*, Nomos, 2003., str. 107.

<sup>57</sup> Koenig, C. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 12, str. 143, str. 162.

<sup>58</sup> Privremeni pravni okvir, *op. cit.* u bilj. 5, rbr. 42 i slj.

### **4.3. Odluke o državnim potporama povezane s poreznim sustavima država članica**

Iz svega iznad navedenoga vidljivo je da je privremeni okvir omogućio državama članicama izrazito širok spektar alata za borbu protiv štetnih učinaka pandemije. Porezne mjere pri tome su opsežno obuhvaćene u sklopu privremenog okvira. Štoviše, posebne odredbe vezane za sektorske i geografske porezne potpore dale su državama članicama prostora za donošenje opsežnih poreznih mjera. Postavlja se stoga pitanje u kojoj su mjeri države članice iskoristile ove mogućnosti. U nastavku su u svrhu utvrđivanja odgovora na ovo pitanje obrađene porezne mjere odobrene od strane Komisije u sklopu privremenog okvira.

#### ***4.3.1. Danska mjera odgode plaćanja poreza u malim i srednjim poduzećima***

Europska komisija odobrila je četiri danske mjere s proračunom od ukupno 970 milijuna danskih kruna (približno 130 milijuna eura). Ove mjere obuhvaćaju dopuštene odgode poreza i slične mjere radi ublažavanja problema malih i srednjih poduzeća u pogledu na njihovu likvidnost. Jedna od ključnih mjera jest i odgoda plaćanja poreza u iznosu od 34 milijuna eura za potporu malim i srednjim poduzećima pogođenima izbijanjem koronavirusa. Ove mjere odnosile su se na odgodu plaćanja poreza i sličnih mjera u vezi s PDV-om i porezima na plaće. Danski je parlament u skladu s tim usvojio „Zakon o beskamatnim zajmovima koji odgovaraju prijavljenom PDV-u, porezima na plaće i predujmu poreznih kredita zbog COVID-a 19“. Određeni obroci PDV-a i poreza na plaće, koji su trebali biti plaćeni ili su već plaćeni u kontekstu izbijanja koronavirusa, ali nisu mogli biti odgođeni s obzirom na datum donošenja Zakona, bit će vraćeni u obliku beskamatnih kreditnih sredstava. Na taj način postići će se dosljedan tretman različitih obroka koji su plaćeni tijekom krize.<sup>59</sup>

#### ***4.3.2. Talijanski porezni program za potporu pogođenima izbijanjem koronavirusa***

Italija je Komisiju obavijestila o četiri programa potpore prema Privremenom okviru, s ukupno procijenjenim proračunom od 7,6 milijardi eura, koji uključuju oslobođenje određenih poreza i porezne olakšice za poduzetnike pogođene izbijanjem koronavirusa. Mjere su dio šireg paketa podrške talijanskom gospodarstvu u kontekstu izbijanja koronavirusa. Porezne mjere obuhvaćaju sljedeće podmjere:

- Djelomično oslobođenje od regionalnog poreza na proizvodne djelatnosti za poduzetnike s prihodom koji nije premašio 250 milijuna eura u 2019. godini, koji djeluju u svim sektorima uz neke iznimke (poput banaka i drugih financijskih institucija).

---

<sup>59</sup> Odluka Europske komisije od 30. 4. 2020., SA.57027.

- Oslobođenje od općinskog poreza (IMU) u vezi s turističkim objektima koji se koriste za komercijalne operacije, uključujući wellness centre i ljetovališta na moru.
- Porezne olakšice za podršku prilagodbi proizvodnih procesa i radnih mjesta novim sanitarnim zahtjevima.
- Porezne olakšice za određene poduzetnike, ovisno o razini prihoda, u vezi s najmom i zakupom prostora i poslovnih prostora za razdoblje od ožujka do lipnja 2020. godine.

Mjere imaju za cilj ublažiti poteškoće vezane uz likvidnost s kojima se suočavaju poduzetnici i potaknuti prilagodbu proizvodnih procesa i radnih mjesta novim sanitarnim zahtjevima.<sup>60</sup>

#### ***4.3.3. Talijanski porezni program za potporu poljoprivrednim zadrugama pogođenima izbijanjem koronavirusa***

Kao što je prethodno naglašeno, sektor poljoprivrede podliježe posebnim pravilima i ograničenjima. Talijanski program, vrijedan 8,5 milijuna eura, omogućava porezne pogodnosti poljoprivrednim zadrugama i njihovim konzorcijima u slučaju revizije osnovnih sredstava, a sve zbog utjecaja pandemije COVID-a na gospodarstvo europskih država. Programom upravljaju talijansko Ministarstvo gospodarstva i financija te Agencija za prihode, a korisnici su programa poljoprivredne zadruge i njihovi konzorciji. Pomoć se može dodijeliti mikro i malim poduzećima iz ove kategorije koja su bila u poteškoćama.<sup>61</sup>

#### ***4.3.4. Litvanska mjera odgode poreza za potporu poduzećima pogođenima pandemijom***

Dana 4. siječnja 2022. Komisija je odobrila litvansku mjeru odgode plaćanja poreza u iznosu od 125.000 eura po subjektu kao potporu poduzetnicima pogođenima pandemijom koronavirusa. Pomoć je odobrena u obliku beskamatne odgode ili opcije obročnog plaćanja trošarina i PDV-a na uvezenu robu, u kombinaciji s obustavom naplate poreznog duga. Cilj mjere jest povećanje likvidnosti korisnika i potvrda u nastavku njihove gospodarske aktivnosti tijekom i nakon pandemije.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> Odluka Europske Komisije od 26. 6. 2020., SA.57429.

<sup>61</sup> Odluka Europske Komisije od 14. 10. 2020. SA.58418.

<sup>62</sup> Vidjeti detaljno Strategija Europske komisije vezana za odgovor na pandemiju Covid-a 19, dostupna na [https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/coronavirus-response/jobs-and-economy-during-coronavirus-pandemic/state-aid-cases/lithuania\\_en](https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/coronavirus-response/jobs-and-economy-during-coronavirus-pandemic/state-aid-cases/lithuania_en) (pristupio 5. 6. 2023.).



#### ***4.3.5. Francuska mjera kojom se zračnim prijevoznicima odgađa plaćanje određenih poreza kako bi se ublažio gospodarski učinak izbijanja koronavirusa***

Francuska je uvela sektorski specifičnu mjeru u zračnome prometu koji je posebno bio pogođen pandemijom COVID-a. Naime, na zahtjev Francuske, Europska komisija utvrdila je da je francuski program odgode plaćanja određenih davanja vezanih uz zračne luke u skladu s pravilima EU-a o državnim potporama. Program je bio dostupan poduzetnicima iz sektora zračnog prometa koji su imali licencu za rad u Francuskoj i omogućio im je odgodu plaćanja do 24 mjeseca za određena davanja koji bi u načelu trebali biti plaćeni između ožujka i prosinca 2020. godine.

Kako predviđena nadoknada ne prelazi ono što je potrebno za ispravljanje štete, Komisija je zaključila da je program u skladu s pravilima EU-a o državnim potporama, posebno člankom 107. stavkom 2. točkom (b) UFEU-a, budući da će doprinijeti ublažavanju negativnih posljedica za sektor zrakoplovstva u Francuskoj, a pritom ne narušava konkurenciju na unutarnjem tržištu.<sup>63</sup>

## **5. ZAKLJUČCI**

U ovome članku predstavljena je uloga poreznih potpora u širem kontekstu državnih potpora unutar Europske unije. Fokus rada bio je na dodjeljivanju državnih potpora kroz porezni sustav za vrijeme pandemije COVID-a 19. U radu je predstavljena struktura testa državnih potpora u poreznim pitanjima, te njegove posebnosti u odnosu na test kod izravnih subvencija i drugih državnih mjera. Porezne potpore predstavljaju umanjeње uobičajenih obveza poreznog obveznika, te se one mogu implementirati u porezni sustav na raznovrsne načine. Naime, prednost za poreznog obveznika može proizaći iz povoljnih selektivnih poreznih propisa, pogodovanja u pojedinačnome predmetu kroz odgodu naplate ili otpis poreznog duga i sl.

Upravo za skrivene porezne potpore postoji značajna opasnost da ih Europska komisija unutar složenog poreznog sustava ne prepozna na vrijeme. Stoga su porezne mjere i učestalo sredstvo kojim države članice dodjeljuju protupravne državne potpore. Međutim, kao što je vidljivo iz iznad razrađene strukture privremenog okvira, unatoč činjenici da su države članice imale široke ovlasti koristiti porezni sustav za dodjelu potpora, ipak nije došlo do implementacije značajnijeg broja poreznih mjera. Naime, većina implementiranih poreznih mjera unutar privremenog okvira, bila je usmjerena na sprečavanje gubitka likvidnosti poreznih obveznika. Složenije mjere koje bitno utječu na porezni sustav u cjelini uopće nisu bile zabilježene. Za ovakvu strukturu poreznih mjera unutar privremenog okvira može postojati niz razloga.

---

<sup>63</sup> Odluka Komisije od 31. 3. 2020., SA.56765.

Kao prvo, izrazito je teško odrediti točan volumen ukupne potpore kod suviše općenitih poreznih mjera koje primjerice utječu na poreznu osnovicu. Kao drugo, složene porezne reforme zahtijevaju značajne napore javnih tijela u fazi pripreme jer porezni propisi imaju snažna međudjelovanja koja treba unaprijed razmotriti. Stoga bi ozbiljno zadiranje u srž poreznog sustava u svrhu ostvarenja privremenih potpora moglo biti neekonomično te potencijalno štetno, naročito u vrijeme kada se mjere moraju donositi brzo i odlučno. Kao treće, iz postojećih je mjera vidljivo da su porezne potpore korištene snažnije u segmentu odgoda plaćanja, čime su one imale svrhu povećanja likvidnosti društava. Ovakav je pristup i smislen kada se uzme u obzir da izravne subvencije na jednostavniji način mogu postići druge željene učinke. Stoga valja zaključiti da porezni sustav nije jednako primjeren za donošenje opsežnih paketa hitnih mjera u izvanrednim situacijama kao što su drugi oblici državnih potpora.

## LITERATURA

### Knjige i članci

1. Chalmers, D.; Davis, G.; Monti, G., *European Union law* 3. izd., Cambridge University Press, Cambridge 2014.
2. De Neef, G., *The Impact of EU State Aid Measures on National (Belgian) Tax Rulings, Tax Planning International European Tax Service*, Vol. 18, 8/2016.
3. Foster, N., *Foster on EU Law*, 5. izd., Oxford University Press, Oxford 2015.
4. Frenz, W., *Europarecht*, 2. izd., Springer Berlin, Heidelberg, 2016.
5. Gormley, L. W., *EU Taxation Law*, Richmond Law and Tax Ltd., Richmond, 2005.
6. Haratsch, A.; Koenig, C.; Pechstein, M., *Europarecht*, 12. izd., Mohr Siebeck, Tübingen, 2020.
7. Joris, L., *Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct*, EC Tax Review, 2014/5.
8. Jozipović, Š., *Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht: Die wettbewerbs-und handelsrechtlichen Einflüsse auf die staatliche Fiskalsystemgestaltung*, Springer Gabler, Wiesbaden, 2018.
9. Kellersmann, D. et. al. [izd.]: *Europäische Unternehmensbesteuerung I*, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Wiesbaden, 2013.
10. Koenig, C.; Kühling, J.; Ritter, N., *EG-Beihilferecht*, Verlag Recht und Wirtschaft, 2005.
11. Lang, M.: *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht: Gutachten*, Verhandlungen des 17. ÖJT.
12. Lang, M., *State Aid and Taxation: Selectivity and Comparability Analysis* u: Richelle, I.; Schön, W.: Traversa, E. 1. izd.: *State Aid Law and Business Taxation*, 27, 2016.
13. Medić, I, *Učinak COVID-a 19 na prekogranične ugovore vezane uz organizaciju sportskih natjecanja*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 58, 1/2021.

14. Micheu, C., *State aid, subsidy and tax incentives under EU and WTO law*, Kluwer Law International, 2014.
15. Rehm, H.; Nagler, J., *Europäisches Steuerrecht*, Springer Gabler, Wiesbaden, 2012.
16. Romariz, C., *Revisiting Material Selectivity in EU State Aid Law Or „The Ghost of Yet-To-Come”*, EStAL, 1/2014.
17. Stein, R. M., *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, Nomos, Baden – Baden, 2006.
18. Sutter, F. P., *Drei und mehr Normhypothesen zur beihilfenrechtlichen Einordnung des österreichischen unilateralen Entlastungssystems zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, u Bauer, J. [izd.]: *Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, 249., Beč, Linde 2014.
19. Von Boetticher, A., *Die Frei-gemeinnützige Wohlfahrtspflege und das europäische Beihilferecht*, Nomos, Baden – Baden, 2003.
20. Waltraud Hakenberg: *Europarecht*, 9. izd., Vahlen, Minhen, 2021.
21. Weber-Grellet, H., *Europäisches Steuerrecht*, 2. izd., Beck, Minhen, 2016.
22. Weidenfeld, W.; Wessels, W.; Tekin, F., *Europa von A bis Z*, 15. izd Springer, Baden – Baden, 2020.

### **Pravni propisi**

1. Privremeni pravni okvir za mjere državne potpore za podršku gospodarstvu u trenutnoj epidemiji COVID-a 19 19. 3. 2020. (C(2020) 1863), izmijenjen i dopunjen putem C(2020) 2215 od 3. 4. 2020., C(2020) 3156 od 8. 5. 2020., C(2020) 4509 od 29. 6. 2020., C(2020) 7127 od 13. 10. 2020., C(2021) 564 od 28. 1. 2021. i C(2021) 8442 od 18. 11. 2021.
2. Ugovor o funkcioniranju Europske unije, pročišćena verzija SL C 202/47 od 7. 6. 2016.
3. Uredba Komisije EU-a br. 651/2014 od 17. lipnja 2014. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem u primjeni članaka 107. i 108. Ugovora, L 187 26. 6. 2014.

### **Sudska praksa**

1. Odluka Europske komisije od 16. 3. 2005., 2006/261/EG L 94/42.
2. Odluka Europske komisije od 30. 4. 2020., SA.57027.
3. Odluka Europske komisije od 26. 6. 2020., SA.57429.
4. Odluka Europske komisije od 14. 10. 2020. SA.58418.
5. Odluka Europske komisije od 31. 3. 2020., SA.56765.
6. Presuda SEU-a od 23. 2. 1961, C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen* ECLI:EU:C:1961:2.
7. Presuda SEU-a od 29. 6. 1999., C-256/97, *DM Transport*, ECLI:EU:C:1999:332.
8. Presuda SEU-a od 19. 9. 2000., C-156/98, *Njemačka/Komisija*, ECLI:EU:C:2000:467.
9. Presuda SEU-a od 29. 6. 1999., C-256/97, *DM Transport*, ECLI:EU:C:1999:332.
10. Presuda SEU-a od 19. 9. 2000., C-156/98, *Njemačka/Komisija*, ECLI:EU:C:2000:467.

11. Presuda od 9. 12. 1997., C-353/95 P, *Ladbroke*, ECLI:EU:C:1997:596.
12. Presuda SEU-a od 19. 9. 2000., C-156/98, *Njemačka/Komisija*, ECLI:EU:C:2000:467.
13. Presuda SEU-a od 14. 1. 2015., C-518/13 *Eventech Ltd*, ECLI: ECLI:EU:C:2015:9.
14. Presuda SEU-a od 21. 12. 2016., C-20/15, *WorldDutyFree Group*, ECLI:EU:C:2016:98.

### **Mrežni izvori**

1. Europska komisija “Coronavirus Outbreak -List of Member State Measures approved under Articles 107(2)b, 107(3)b and 107(3)c TFEU and under the State Aid Temporary Framework“, dostupno na [https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2023-05/State\\_aid\\_decisions\\_TF\\_and\\_107\\_2b\\_107\\_3b\\_107\\_3c.pdf](https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2023-05/State_aid_decisions_TF_and_107_2b_107_3b_107_3c.pdf) (pristupio 5.6.2023.).
2. Strategija Europske komisije vezana za odgovor na pandemiju Covid-a 19 dostupna na [https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/coronavirus-response/jobs-and-economy-during-coronavirus-pandemic/state-aid-cases/lithuania\\_en](https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/coronavirus-response/jobs-and-economy-during-coronavirus-pandemic/state-aid-cases/lithuania_en) (pristupio 5.6.2023.).

## **THE IMPACT OF THE COVID-19 STATE AID REGIME AND CURRENT ECJ CASE LAW ON THE STATE AID IN THE EUROPEAN UNION**

In this article, the role of state aid granted through tax incentives is analysed within the broader context of state aid within the European Union during the Covid-19 pandemic. The paper presents the structure of the state aid test in tax matters, as well as its peculiarities compared to the test for direct subsidies and other state measures. Particularly for hidden tax incentives, there is a significant risk that the European Commission might not timely recognize them within the complex tax system. Therefore, tax measures are a frequent means through which member states grant unlawful state aid. However, also in general member states often utilize the tax system to allocate permissible state aid. In this context, the structure of aid during the pandemic differs from the usual state aid structure. Despite the fact that member states had broad authority to use the tax system for granting aid, there has been limited implementation of tax measures. This paper compares the types of permissible subsidies within the temporary state aid framework and analyses potential reasons for the constrained use of tax measures in allocating allowable state aid.

**Key words:** *state aid, tax aid, tax exemptions, Covid-19, temporary framework*