**EUROPSKO POREZNO PRAVO**

**I. DIO**

**1. UVOD**

Tekst je studijski (ispitni) materijal. Sastavljen je od dijelova tri knjige: Ćapeta, T. i Rodin, S., Osnove prava Europske unije, 2. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Narodne novine, Zagreb, 2011, Halminen Marjaana, EU Tax Law, Direct Taxation, 2011 edition, IBFD, Amsterdam, i Lang, Pistone, Schuch, Staringer (eds.), Introduction to Europena Tax Law on Direct Taxation, Linde, Wien. Tekst uvodno sadrži osnove prava EU (dio iz udžbenika Ćapeta, Rodin, Lang et al.), a zatim i osnove pravne regulative EU u području izravnih poreza (dijelovi iz knjiga Halminen i Lang et al. (urednici)). Područje neizravnih poreza nije predmet izlaganja jer je obrađeno u sklopu drugih kolegija iz kojih se izvodi nastava na SCJUJF.

**2. OSNOVE PRAVA EUROPSKE UNIJE** (ĆAPETA, RODIN, str. 3-24, dijelovi teksta prema potrebi)

Pravni poredak EU je autonomni pravni poredak. To znači da je različit i od pravnih poredaka država članica i od međunarodnog prava. Za razliku od pravnih poredaka država članica, pravni poredak EU je prosuđivan prema njegovim vlastitim kriterijima a ne prema kriterijima država članica, a za razlika od međunarodnog prava, subjekti europskog prava su i pojedinci (tj. građani država članica te druge fizičke i pravne osobe).

Države članice ograničile su u određenim područjima svoja regulatorna (zakonodavna) ovlaštenja i prenijela ih na zajedničke europske institucije – to je učinjeno Osnivačkim ugovorom. U skladu s time, pravni poredak EU djeluje ograničavajuće na pravne poretke država članica, bez obzira na područje regulacije.

Pravni poredak EU je zasebni kontinentalni pravni poredak. On ograničava nacionalna prava i prožima ih stvarajući prava i obveze i za njihova državna tijela i za građane. Pravni poredak EU, dakle, stvara obveze za države članice – za njihove institucije zakonodavne, izvršne i sudbene vlasti. Obveza je država članica - poštovati pravo EU. Ta obveza proizlazi iz općeg pravila međunarodnog prava – *pacta sunt servanda* (ugovori moraju biti poštovani) – ali i iz čl 4/3 Ugovora o Europskoj uniji.

**3. IZVORI PRAVA EU**

3.1. PRIMARNO PRAVO

Primarno pravo EU čine Osnivački ugovori, i to verzija koja je nastala stupanjem na snagu Ugovora iz Lisabona (LU). Posljedica LU jesu dva ugovora: Ugovor o EU (UEU) i Ugovor o funkcioniranju EU (UFEU). Oni zajednički čine ravnopravne izvore prava EU. Osnivački ugovor obuhvaća i Povelju temeljnih prava EU. Ona je izdvojeni dokument, po pravnoj snazi izjednačena s Osnivačkim ugovorima (čl. 6. UEU).

3.2. SEKUNDARNO PRAVO

Sekundarno pravo proizlazi iz Osnivačkih ugovora na temelju njihovih izričitih odredbi. Nastaje djelatnošću institucija EU. Izvori toga (sekundarnog) prava propisani su u čl. 288. UFEU:

- Uredbe: imaju opću primjenu, obvezujuće su u cijelosti i izravno primjenjive u državama članicama.

- Direktive: obvezujuće za države članice kojima su upućene u odnosu na rezultat koji je potrebno ostvariti, ali tim državama ostavljaju izbor oblika i metoda ostvarivanja tih ciljeva.

- Odluke: obvezujuće u cijelosti, a ako pobliže propisuju kome su upućene, onda su obvezujuće samo za u njima navedene adresate.

- Preporuke i mišljenja: neobvezujući pravni akti.

UFEU razlikuje zakonodavne i nezakonodavne akte.

- Zakonodavni akti: to su, u pravilu, oni koje su zajednički usvojili Europski parlament i Vijeće, u formi uredbi, direktiva i odluka.

- Nezakonodavni akti: mogu biti delegirani i provedbeni. Delegirani akti: donosi ih samo Europska komisija, i to tako što je nekim zakonodavnim aktom EK ovlaštena na usvajanje akata opće primjene. Provedbeni akti: bivaju doneseni radi provedbe europskog zakonodavstva.

3.3. PRAKSA EUROPSKOG SUDA (ES) KAO IZVOR PRAVA EU

Općenito, u europskim pravnim porecima, presude mogu djelovati na dva načina: *inter partes* (samo između stranaka u sporu) i *erga omnes* (i prema trećima, onima koji nisu stranke u sporu). U presudama ES, obrazloženje je od izuzetne važnosti jer sadrži pravna shvaćanja Suda, a na njih će se Sud pozivati i u svojim kasnijim odlukama. Države članice obvezne su poštovati i provoditi odluke ES. To proizlazi iz čl. 4/3 UEU – njime je propisana obveza iskrene suradnje, što vrijedi za sva državna tijela država članica, uključujući i nacionalne sudove. Ako ova obveza ne bude poštovana, može doći do dovoljno ozbiljne povrede prava EU, što je jedna od pretpostavki da bi fizičke i pravne osobe mogle od države ostvariti naknadu štete.

3.4. OVLASTI EU

Ovlasti EU utemeljene su na tri načela (čl. 5. UEU): načelo dodijeljenih ovlasti (čl. 5. st. 1 i 2.), načelo supsidijarnosti (čl. 5/3), načelo proporcionalnosti (čl. 5/4).

- **Načelo dodijeljenih ovlasti**: EU ima samo one ovlasti koje su joj dodijelile države članice. Dodijeljene ovlasti mogu biti pozitivne i negativne. Značenje je pozitivnih ovlasti u tome što su države članice povjerile EU uređenje, njezinim normama, određenih pitanja društva. Negativne ovlasti EU: činjenica da postojeće pozitivne ovlasti EU i norme kojima su one izvršene predstavljaju regulatorni okvir izvan kojeg države članice mogu uređivati one društvene odnose koji nisu u pozitivnoj regulatornoj nadležnosti EU. Ipak, pravna pravila država članica koja uređuju bilo koje područje društvenog života, a koje je u regulatornoj nadležnosti država članica, bez obzira na to, podvrgnuta su općim pravnim pravilima EU i jurisdikciji ES.

- **Načelo supsidijarnosti**: Nalazi primjenu u području podijeljenih ovlasti između EU i država članica – a tako je u većini politika EU. Načelo znači da prednost ima odlučivanja na nacionalnoj razini, a ne na razini EU. Ako neko pitanje hoće urediti EU, tada njezine institucije moraju dokazati da je to nužno učiniti na europskoj razini, jer je na nacionalnoj razini to pitanje nemoguće ili manje djelotvorno urediti.

- **Načelo proporcionalnosti**: rješenje koje, za neko pitanje, izabere EU, ne smije ograničavati ostale s time povezane interese više nego što je to nužno. Ako postoji neko drugo rješenje koje je manje ograničavajuće a postiže cilj, mjera koju je usvojila EU bit će neproporcionalna i stoga pravno nevaljana.

**4. PRIRODA PRAVNOG PORETKA EU** (ADAMCZYK, L., u: LANG, et al, prijevod, str. 14-16)

4.1. ODNOS PRAVA EU I PRAVA DRŽAVA ČLANICA

- **Jača pravna snaga prava EU**: Ugovor o EZ (UEZ, prethodnik UFEU) ne regulira odnos između prava EU i nacionalnih prava. ES je o tome zauzeo stav u predmetu *Costa v. Enel*; prema ES-u, pravo koje proizlazi iz Ugovora ne može biti ukinuto nacionalnim pravom. U slučaju konflikta, pravo EU ima jaču pravnu snagu. Nacionalni sudovi moraju primjenjivati pravo EU u cijelosti, štititi prava koja to pravo daje pojedincima i ne primjenjivati nacionalno pravo koje bi moglo biti u sukobu s EU pravom, bez obzira na pravilo "*lex posterior*…" (kasniji propis ukida prethodni propis) (predmet *Simmenthal*). U predmetu *Internationale Handelsgeselschaft*, sud je zauzeo stav da je pravo EU nadređeno čak i ustavnim odredbama država članica, a u predmetu *Erich Ciola i Land Vorarlberg* da i upravna tijela država članica moraju osigurati nadređenost prava EU:

- **Izravni učinak prava EU**: Znači da su prava koja proizlaze iz prava EU izravno primjenjiva na pojedince i oni se na njih mogu pozivati pred nacionalnim sudovima ili upravnim tijelima. Izravno primjenjive odredbe prava EU su dio nacionalnog prava, stoga su *ex lege* (temeljem propisa) primjenjive u nacionalnom pravnom poretku te nema potrebe za implementacijskim odredbama (tj. odredbama prava država članica kojima bi ta prava bila uvrštena u pravne poretke država članica). Ovo se, prema UFEU, odnosi na uredbe – što se tiče odredbi ugovora, direktiva i međunarodnih ugovora koje sklopi EU, UFEU ne regulira ta pitanja, no to je učinio ES svojim odlukama.

- **Izravni učinak odredbi UFEU**: U predmetu *Van Gend & Loos* Sud je odlučio da je UEZ više od međunarodnog ugovora jer su države članice ograničile svoja suverena prava u određenim područjima prenoseći ta prava na institucije EU i tako stvarajući novi pravni poredak. Stoga odredbe Ugovora imaju izravni učinak i ne trebaju biti posebno implementirane u nacionalne pravne poretke. Međutim, da bi odredba UFEU imala izravni učinak, mora biti 1. jasno i precizno formulirana i 2. mora biti bezuvjetna i ne zavisiti od bilo kakvog nacionalnog implementacijskog instrumenta.

- **Izravni učinak odredbi direktiva**: Države članice moraju implementirati direktive u svoje pravne sustave. Postoji, međutim, mogućnost pogrešne implementacije ili neimplementacije, a to bi moglo dovesti do nejednake primjene prava EU. Stoga je izuzetno važno za pojedince da se u svakom slučaju mogu osloniti na "pravo značenje" odredbi direktiva. ES je u predmetu *Van Duyn* zaključio da nije u skladu s obvezujućom prirodom direktive isključenje njezine primjene. U predmetu *Ratti*, ES je stao na stanovište da se države članice ne mogu oslanjati na neimplementiranje direktive što se tiče njihovih građana (načelo *estoppel*, prema kojem država članica obustavlja, "koči", primjenu direktive). Prema ES-u, pojedinac može računati na primjenu bezuvjetne i u dovoljnoj mjeri precizne odredbe direktive ako je prošao rok za implementaciju a država članica direktivu nije implementirala ili je to učinila neispravno. U načelu, fizička osoba ne može se pozvati na neimplementiranu ili pogrešno implementiranu direktivu protiv druge fizičke osobe (to bi bio "horizontalni izravni učinak"), i to zbog očuvanja pravne sigurnosti; naime, direktiva koja nije implementirana ne može stvarati obveze za pojedince.

- **Izravni učinak odredbi međunarodnih ugovora koje je sklopila EU**: Prema ES-u, odredbe ugovora imaju izravni učinak ako su zadovoljena tri uvjeta:

 - jasno i precizno formulirana odredba,

 - neuvjetovanost za primjenu i neovisnost o bilo kojem nacionalnoj implementacijskom instrumentu,

 - cilj i svrha ugovora ne sprječavaju njihov izravni učinak.

- **Međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja** (HALMINEN, prijevod, str. 26-32): Prema čl. 293. UEZ, države članice mogu sklapati međunarodne ugovore sa svrhom ukidanja dvostrukog oporezivanja unutar EU. Ta odredba nije više niti u UEU niti u UFEU. Ali, države članice i dalje mogu sklapati takve ugovore temeljem čl. 4/2 UFEU, prema kojem EU i države članice dijele ovlaštenja u području zajedničkog tržišta.

**Raspodjela prava na oporezivanje**

Države članice mogu sklapati ugovore s ciljem raspodjele ovlasti na oporezivanje među sobom, i to je dopušteno bez obzira na činjenicu da porezno opterećenje u jednoj državi članici može biti značajno različito od njega u drugoj državi članici (predmeti C-307/97 *Saint-Gobain*, para. 56, C-336/96 *Gilly*, para. 24 i 30, i dr.). Pri tome, korištenje poreznih ugovora s ciljem uklanjanja dvostrukog oporezivanja je poželjno sa stanovišta osnivačkih ugovora (jer je u prilog ostvarenja zajedničkog tržišta).

**Prednost prava EU**

Pravo EU ima jaču pravnu snagu od prava država članica, ali i od poreznih ugovora koje su te države sklopile. Također, države članice ne mogu sklapati nove ugovore ili primjenjivati postojeće na način da bi to bilo suprotno pravu EU. Porezni ugovori moraju biti primijenjeni i tumačeni u skladu s pravom EU (predmeti C-279/93 *Schumacker*, par. 21, C-307/97 *Saint-Gobain*, par 58). Što se tiče poreznih ugovora koji su sklopljeni prije pristupanja države EU, i to između država članica, i takvi ugovori sklopljeni prije i oni sklopljeni poslije pristupanja države EU moraju biti u skladu s pravom EU.

Prednost prava EU primjenjuje se i na ugovore koje države članice sklapaju s državama nečlanicama. Odredbe tih ugovora bit će primijenjene samo ako nisu suprotne pravu EU (načelo lojalnosti, čl. 4 UEU). Samo stari ugovori (prije pristupanja države EU), sklopljeni s državama nečlanicama, mogu biti primijenjeni usprkos suprotnosti s pravom EU (čl. 351 UFEU). Međutim, taj članak obvezuje države članice, poduzeti korake potrebne za uklanjanje neusklađenosti i, u tom cilju, izmijeniti ugovore. One također moraju, u ponovnim pregovorima, uskladiti ugovore postojeće od prije pristupanja EU s pravom EU.

**Položaj trećih država**

Te države se ne trebaju pridržavati prava EU; čak i ako je ugovor sklopljen s trećom državom u suprotnosti s tim pravom, on je važeći sa stanovišta treće države. Ali, država članica mora voditi računa o neskladu ugovora s pravom EU (čl. 4 UFEU) i mora ga pregovorima izmijeniti. Ako to ne učini, izlaže se odgovornosti za štetu koja bi proizišla iz takve situacije.

**5. NEDISKRIMINACIJA (ZABRANA NEJEDNAKOG POSTUPANJA) I TEMELJNE SLOBODE** (HALMINEN, str. 57-119, prijevod, dijelovi teksta prema potrebi)

5.1. NEDISKRIMINACIJA

5.1.1. EU DRŽAVLJANSTVO

Status državljana države članice kao državljana EU je temeljno obilježje. Prema osnivačkim ugovorima, fizičke osobe, državljani EU u istim situacijama imaju pravo na isti postupak, bez obzira na svoje državljanstvo, osim ako izuzetak od ovog pravila izričito nije propisan osnivačkim ugovorima. Trgovačka društva osnovana prema pravu države članice, koja imaju sjedište, upravu ili glavno mjesto poslovanja u EU također su državljani EU.

5.1.2. PREKOGRANIČNE SITUACIJE

Čl. 18 UFEU sadrži opću odredbu o zabrani nejednakog postupanja zasnovanog na državljanstvu. Ona je primjenjiva pod uvjetom da su na konkretnu situaciju primjenjivi osnivački ugovori, dakle, primjenjiva je na prekogranične situacije a ne na diskriminaciju unutar država članica. Što se tiče oporezivanja, u tom slučaju državljanin jedne države članice koristi jednu od sloboda; čl. 18. je primjenjiv a zabrana diskriminacije odnosi se i na situaciju kad neku od sloboda koristi osoba osobno povezana s poreznim obveznikom (npr, bračni drug) (predmeti *Schemp, Zurstrassen*). Čl. 18. može biti primijenjen i u vezi s rezidentnošću, pod uvjetom da se radi o situaciji koja je barem indirektno prekogranična (predmeti *Gilly, Zurstrassen, Halliburton*).

Za primjenu članka 18. nije potrebna gospodarska veza (npr. zaposlenje, poduzetništvo). Članak je, tako, primjenjiv i na studente i umirovljenike (predmet C-224/02 *Pusa*, finski umirovljenik koji je odselio u Španjolsku).

Čl. 18 primjenjiv je na situacije koje su regulirane osnivačkim ugovorima. Međutim, ako se neka odredba posebnog propisa (npr. direktive) također odnosi na zabranu diskriminacije, i ona je primjenjiva (ES u predmetima *Halliburton, Metallgesellschaft, Royal Bank of Scotland,* itd).

5.1.3. DISKRIMINACIJA (NEJEDNAKO POSTUPANJE)

Odredba poreznog propisa ili praksa u oporezivanju unutrašnjeg prava države članice ili odredba poreznog ugovora koji je sklopila država članica, a koja podvrgava rezidentne porezne obveznike i porezne obveznike druge države članice različitom poreznom tretmanu može biti diskriminacijska na način zabranjen UFEU-om. Npr, porezni ugovor ne smije uključivati odredbe koje pogodnosti poreznog ugovora čine dostupnim samo državljanima država ugovornica a ne državljanima ostalih država članica (predmet *Gottardo,* spojeni predmeti *Open Skies*).

Diskriminacija koja je zabranjena UFEU-om jest primjena različitih pravila na državljane različitih država članica u usporedivim situacijama (istim ili istovrsnim) ili primjena istih pravila na državljane različitih država članica u različitim situacija, s posljedicom lošijeg tretmana jednog od državljana države članice (predmeti *Schumacker, Gschwind, Wielockx* i dr.). U mnogim je slučajevima, međutim, teško reći jesu li rezidenti dviju različitih država članica u usporedivim situacijama.

Odgovor na pitanje - postoji li diskriminacija ili ne – može biti dobiven usporedbom osobe koja koristi temeljne slobode sa situacijom osobe koja ih ne koristi, dakle, usporedbom stvarne situacije u kojoj postoji element prekograničnosti s hipotetskom situacijom u kojoj takav element ne postoji.

Kriterij za utvrđenje postojanja diskriminacije je kreiranje određene hipotetske situacije, te utvrđivanje usporedivosti te situacije s razmatranom (konkretnom) situacijom. ES je tako odlučio da dva porezna obveznika koji su rezidenti jedne države članice ne mogu biti podvrgnuti različitom poreznom tretmanu samo zato što jedan ima stan u drugoj državi članici (predmet C-152/03 *Ritter-Coulais*), ili samo zato što jedan od njih plaća doprinos socijalne naravi u drugoj državi članici (predmeti C-544/07 *Rüffler*, C-314/08 *Filipiak*). S druge strane, za rezidente i nerezidente može biti smatrano da su objektivno u različitim situacijama s obzirom na mnoga pitanja. Ova razlika može stoga opravdati njihov nejednak porezni tretman. Tako, ES je u nekoliko slučajeva koji su se ticali poreza na dohodak odlučio da, u pravilu, rezident i nerezident nisu u usporedivim situacijama; situacije se razlikuju od slučaja do slučaja, npr. s obzirom na izvor dohotka, osobnu poreznu sposobnost (sposobnost plaćanja poreza), te s obzirom na osobne i obiteljske okolnosti. Stoga je različit porezni tretman rezidenata i nerezidenata prihvatljiv u određenim slučajevima (predmeti C-234/01 *Gerritse*, C-107/94 *Asscher*, C-279/93 *Schumacker*).

- **Izravna i neizravna diskriminacija**

Izravna (otvorena) diskriminacija, temeljem državljanstva (druge države članice) je izričito zabranjena osnivačkim ugovorom. ES je, međutim, svojom praksom zabranio i neizravnu (prikrivenu) diskriminaciju, tj. nejednako postupanje prema državljanima EU temeljem nekog drugog kriterija – u poreznom pravu, to je u pravilu rezidentnost fizičke ili pravne osobe (predmeti *Biehl, EK v. Grčke, Schumacker*) - npr. odredbe poreznog prava države članice koje rezidente druge države članice tretiraju lošije nego svoje rezidente su zabranjene ako različit tretman stvarno znači diskriminaciju zasnovanu na državljanstvu. Budući da su porezni obveznici-rezidenti druge države članice u pravilu i državljani te druge države članice, njihov različit tretman može indirektno za posljedicu imati diskriminaciju zasnovanu na državljanstvu, te je stoga zabranjen. Različit porezni tretman može biti nedopušten ako se lošiji postupak primjenjuje uglavnom na porezne obveznike koji su državljani druge države članice - npr., oredba prema kojoj pravo na poreznu pogodnost može biti stečeno samo ako porezni obveznik ima prebivalište u određenoj državi tokom čitave godine – pravo na poreznu pogodnost temeljem ovakve odredbe u pravilu će moći ostvariti samo državljani te države.

- **Obratna diskriminacija**

Čl. 18. UFEU se ne odnosi na tzv. obratnu diskriminaciju – situaciju u kojoj država članica diskriminira svoje državljane, uspoređeno s prekograničnim situacijama (predmet *Sotgiu*). Nepostojanje elementa prekograničnosti omogućuje državi članici, tretirati svoje državljane koji ne koriste temeljne slobode lošije nego državljane drugih država članica. Međutim, povoljniji tretman prekograničnih situacija može za rezultat imati državne potpore zabranjene UFEU-om ili dovesti do štetne porezne konkurencije, u suprotnosti s Kodeksom ponašanja (*Code of Conduct*) EU. U svakom slučaju, države članice ne smiju propisivati porezni tretman koji ograničava pravo njihovih državljana na korištenje temeljnih sloboda.

- **Okomita i vodoravna diskriminacija**

Čl. 18. UFEU regulira zabranu okomite diskriminacije – to znači da državljani EU imaju u svakoj državi članici pravo na isti tretman kao i državljani te države.

U određenoj mjeri, člankom 18. zabranjena je i vodoravna diskriminacija – situacija u kojoj se prekogranična situacija ne uspoređuje s unutrašnjom (u državi članici), nego se jedna prekogranična situacija uspoređuje s drugom (npr, trgovačka društva imaju pravo birati hoće li u drugoj državi članici osnovati zavisno društvo ili podružnicu). Nije, međutim, do kraja jasno do koje mjere ES smatra da UFEU zabranjuje vodoravnu diskriminaciju; npr, ES ne zahtijeva primjenu istih pogodnosti iz određenog poreznog ugovora na rezidente svih država članica, bez obzira na mjesto njihove rezidentnosti; (predmet C-376/03 *D*). Ti ugovori u pravilu ne sadrže klauzulu "najpovlaštenija nacija". Klauzula "najpovlaštenija nacija" jest ugovorna odredba temeljem koje ugovorne strane jamče jedna drugoj najbolje uvjete koje omoguće bilo kojoj drugoj ugovornoj strani, u nekom drugom ugovornom odnosu. Ili, drugačije rečeno, ugovorne strane se obvezuje, ne tretirati drugu ugovornu stranu lošije nego bilo koju buduću stranu u bilo kojem drugom ugovoru. U predmetu *D*, ES stao na stanovište da načelo slobode kretanja kapitala ne obvezuje države članice, učiniti pogodnosti iz ugovora dostupnima rezidentima država članica koje nisu ugovorne strane (isto i u predmetu C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*). Osnivački ugovori također ne sadrže klauzulu "najpovlaštenija nacija". No dok ES načelno dopušta nejednaki postupak s obzirom na kriterij rezidentnosti, različit tretman ne smije biti utemeljen na **državljanstvu** – to znači da korištenje pogodnosti iz poreznog ugovora kojeg sklopi jedna država članica mora biti omogućeno državljanima svih država članica pod istim okolnostima.

5.2. TEMELJNE SLOBODE

Zajedničko tržište znači uklanjanje prepreka slobodnom kretanju dobara, osoba, usluga i kapitala među država članicama EU. U skladu s člancima TFEU kojima su regulirane temeljne slobode, oporezivanje koje provode države članice može biti u suprotnosti s TFEU ako to oporezivanje znači ograničenje sljedećih sloboda:

- slobodno kretanje dobara (čl. 34.);

- slobodno kretanje osoba, uključujući:

 - slobodno kretanje državljana EU (čl. 21.)

 - slobodno kretanje radnika (čl. 45.); i

 - slobodu poslovnog nastana (čl. 49.);

- slobodu pružanja usluga (čl. 56.); i

- slobodno kretanje kapitala (čl. 63.).

Članci TFEU kojima su regulirane temeljne slobode imaju prednost pred člankom 18. TFEU, kojim je zajamčena zabrana nejednakog postupanja. Stoga je primjena članka 18. razmjerno ograničena u usporedbi s člancima o temeljnim slobodama (koji često bivaju navođeni u predmetima koji se tiču izravnih poreza).

Sve mjere kojima je zabranjeno, ometeno ili učinjeno manje privlačnim korištenje temeljnim slobodama smatrane su ograničenjima tih sloboda. Npr., oporezivanje kojim je spriječeno ili ograničeno kretanje poreznog obveznika u drugu državu članicu ili zasnivanje poslovanja u drugoj državi članici mogu biti suprotne odredbama TFEU. Oporezivanje može biti u suprotnosti s tim odredbama čak i ako porezno opterećenje, samo po sebi, ne bi bilo veće ali prekogranični angažman poreznog obveznika rezultira složenijim postupkom ili administrativnim zahtjevima.

**Sloboda kretanja dobara**. Člancima 28-37 TFEU (slobodno kretanje dobara) zabranjene su carine na izvod i uvoz između država članica EU i sva davanja slične naravi. Unutrašnja situacija u državi članici može također izazvati primjenu tih članaka – ako odredba unutrašnjeg prava države članice može biti od utjecaja i na prekogranične situacije. Članci 28-37 imaju izravan učinak, tj. stranka se na njih može pozvati u postupku pred tuzemnim upravnim tijelima ili sudovima.

**Sloboda kretanja državljana EU**. Prema čl. 21. TFEU, državljani EU mogu se slobodno kretati i nastanjivati unutar državnog područja država članica. Članak 21. ima izravan učinak, pa se i na njega državljani EU mogu pozvati u postupku pred tuzemnim upravnim tijelima ili sudovima.

**Sloboda kretanja radnika**. Uz čl. 21., opće naravi, čl. 45. TFEU je posebna odredba o slobodnom kretanju radnika. I na njega se može izravno pozvati u postupku pred tuzemnim upravnim tijelima ili sudovima.

**Sloboda poslovnog nastana**. Članci 49-45 TFEU o slobodi poslovnog nastana daju državljanima EU pravo, zasnovati, izravno, u bilo kojoj državi članici EU, poslovnu djelatnost i obavljati je, bilo samostalnom djelatnošću fizičke osobe ili putem pravne osobe (primarni poslovni nastan), ili putem zastupstva, podružnice ili zavisnog trgovačkog društva (sekundarni poslovni nastan).

**Sloboda kretanja kapitala**. Ovu slobodu propisuje čl. 63. TFEU. Prema toj odredbi, države članice ne smiju svojim poreznim sustavima ograničavati slobodu kretanja kapitala. Zabranjena ograničenja uključuju mjere koje bi mogle odvratiti nerezidente od ulaganja u državu članicu ili rezidente države članice od ulaganja u drugim državama članicama. Mjere propisane od strane države članice, a koje mogu odvratiti njezine rezidente od zaduživanja ili investiranja u drugu državu članicu jesu ogreničenja slobode kretanja kapitala. Ograničavajuće porezne odredbe, koje ne dovode do većeg poreznog opterećenja, ali, npr., zahtijevaju od nerezidenata imenovanje poreznog predstavnika (*tax representative*) sa sjedištem u drugoj državi članici, mogu biti protumačene kao ograničenje slobode kretanja kapitala.

**Sloboda pružanja usluga**. Članci 56-62 TFEU o slobodi pružanja usluga omogućuju državljanima EU pravo pružanja usluga u drugoj državi članici, te da tamo budu tretirani na isti način na koji su to i državljani te države. Pružatelj usluga može biti fizička ili pravna osoba osnovana u skladu s pravom države članice i sa sjedištem, središnjom upravo ili glavnim mjestom poslovanja unutar EU.

**6. PRIMJENA PRAVA EU** (ADAMCZYK, L., u: LANG, et al, prijevod, str. 18-20)

1. Razina EU

Na ovoj razini, važna je uloga Europske komisije (EK) kao bitnog čimbenika u postupku povrede prava EU, a u kontekstu njezinog zadatka – nadzora poštivanja Osnivačkih ugovora i prava EU od strane država članica.

Postupak pred EK je postupak povrede prava EU (*infringement procedure*). Komisiji se može prigovorom obratiti fizička osoba kojoj je povrijeđeno pravo jer država članica primjenjuje tuzemno pravo koje nije u skladu s pravom EU ili ako država članica nije implementirala direktivu na vrijeme. EK nije obvezna pokrenuti postupak, ali joj prigovor može poslužiti kao povod za pokretanje postupka povrede prava. Ako EK smatra da je država članica povrijedila pravo EU obvezna je (čl. 258 UFEU) pokrenuti postupak povrede prava.

Ako se odluči na pokretanje tog postupka, EK obavještava državu članicu o svom stavu. Država članica može odgovoriti, a EK donosi obrazloženo mišljenje o predmetu. Ako država članica ne poštuje obrazloženo mišljenje u danom roku, slučaj može biti predan ES-u.

Prema članku 260/1 UFEU, ako ES ustanovi opravdanost inicijative EK, država članica mora dopuniti svoje propise. Ako država članica to ne učini, prema članku 260/2, EK može ponovno pokrenuti postupak pred ES, nakon što omogući državi članici očitovanje. EK mora pri tome odrediti ukupni iznos ili iznos kazne za državu članicu. Ako ES ustanovi da država članica nije postupila u skladu s njegovom presudom, može odrediti obvezu plaćanja traženog ukupnog iznosa ili iznosa kazne.

Prema članku 259. UFEU, jedna država članica može pokrenuti pred ES postupak protiv druge države članice. Do sada, u vezi s izravnim porezima, još nije bilo takvog slučaja.

2. Razina država članica (prethodni postupak)

Primjena prava EU na nacionalnoj razini znači primjenu načela izravnog učinka i prednosti prava EU te primjenu prethodnog postupka. Temeljem čl. 267. UFEU, ES je ovlašten donositi prethodne odluke u pogledu tumačenja UFEU. Cilj je – osigurati jedinstvenu primjenu prava EU u svim državama članicama. Ako se pred sudom države članice pojavi pitanje koje se tiče primjene ili tumačenja prava EU, taj sud može tražiti od ES donošenje prethodne odluke ako to smatra neophodnim za donošenje odluke. Ali, ako do takve situacije dođe u postupku pred sudom protiv čije odluke nema pravnog lijeka (npr., Vrhovni sud ili Ustavni sud), taj je sud obvezan postaviti pitanje ES-u.

Sud države članice nije obvezan pokrenuti prethodni postupak u vezi s tumačenjem prava EU ako je moguće primijeniti doktrinu "**Jasan predmet i razjašnjen predmet**". Doktrina je nastala u predmetu *CILFIT*, u kojem je ES prihvatio ovlaštenje nacionalnih sudova, utvrditi je li odluka o pitanjima prava EU neophodna za donošenje presude. Utvrdi li sud države članice da je pitanje prava EU nebitno za ishod predmeta, ne mora se obraćati ES-u. Štoviše, sud države članice ne mora to činiti takođere i ako "je odredba EZ o kojoj se radi već protumačena od strane ES" (**razjašnjen predmet**, franc.: *acte èclairè*), ili "je ispravna primjena prava EZ tako očigledna da ne ostavlja prostor za opravdanu sumnju" (**jasan predmet**, franc.:*acte clair*).

Doktrina **Jasan predmet i razjašnjen predmet** ostavlja nacionalnim sudovima širok prostor diskrecije u pogledu određenja potrebe pokretanja prethodnog postupka. S jedne strane, ona ubrzava primjenu prava EU prepuštajući nacionalnim sudovima odluku o predmetima s aspektom europskog prava, bez dugotrajnog postupka pred ES. S druge strane, nacionalni sudovi u nekim državama članicama zlorabe ovu doktrinu, ostavljajući ES izvan postupka koji se vodi pred njima čak i u slučajevima koji uključuju nejasne odredbe prava EU.

Prethodna odluka ES-a nije primjena prava u konkretnom slučaju, u vezi kojega je ES-u postavljeno pitanje u prethodnom postupku; ES povodom tog postupka samo daje mišljenje o aspektu europskog prava. Nacionalni sud će u konačnici riješiti stvar primjenom prava na činjenice koje su iznesene u postupku pred njime, a zastat će s postupkom do očitovanja ES-a nakon pokretanja prethodnog postupka.

**7. SREDSTVA PROTIV POVREDE PRAVA EU** (ADAMCZYK, L., u: LANG, et al, str. 22, 23)

Ako je platio porez protivno pravu EU, porezni obveznik ima pravo na dvije vrste zahtjeva. Prvo, ovlašten je tražiti povrat onoga što je plaćeno državi članici protivno pravu EU – to proizlazi iz izravno primjenjivog prava EU koje zabranjuje takva davanja (*damnum emergens*, nastala šteta). Drugo, porezni obveznik ima pravo tražiti naknadu onoga što je izgubio jer nije imao na raspolaganju iznos koji mu je protupravno naplaćen (*lucrum cessans*, izmakla dobit, npr. kamata na takav iznos).

Države članice pokušavaju otkloniti povrat više plaćenih davanja u slučaju prevaljivanja, argumentirajući to neopravdanim bogaćenjem (osoba koje je prevalila porez, npr. PDV, ne može tražiti povrat jer nije konačni platac poreza). Sud je u početku prihvaćao ovaj argument, ali ga je kasnije sve više uvjetovao, tako da je on u konačnici zapravo odbijen.

Da bi zahtjev za povrat poreza naplaćenog bez pravne osnove mogao biti uspješan, takva naplata mora biti utvrđena. ES je formulirao načelo dogovornosti države članice za kršenje prava EU: "načelo je prava EZ da su države članice obvezne naknaditi štetu i gubitak prouzročene pojedincima kršenjem prava Zajednice za koje (kršenje) te države mogu biti smatrane odgovornima" (predmet *Francovich*). Utvrđeno je stajalište ES-a da su uvjeti koji moraju biti ispunjeni da bi država članica bila smatrana odgovornom:

- pravilo sadržano u propisu koji je prekršen mora za cilj imati prijenos prava na pojedince (jer ako nije tako, pojedinci pravo ne mogu niti steći, op. H. A.),

- kršenje prava EU mora biti "dovoljno ozbiljno",

- mora postojati uzročna veza između kršenja obveze države članice i štete i gubitka koje su pretrpjele oštećene strane.

**II. DIO**

ODREDBE O DRŽAVNIM POTPORAMA (*STATE AID*) U UFEU, U KONTEKSTU OPOREZIVANJA

(prijevod dijelova teksta: Alexandra Miladinović, The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters, poglavlje 4, u: Lang, Pistone, Schuch, Staringer (Eds), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5th edition, Linde, Wien, 2018, str. 103-143, uz potrebna objašnjenja u tekstu: Arbutina, Hrvoje)

1. UVOD

Pitanje državnih potpora dio je problematike sprječavanja narušavanja tržišne utakmice u prostoru unutarnjeg tržišta EU. Stoga je ono moralo biti predmet reguliranja europskim propisima; u tom smislu, bitni su članci 107. i 108. UFEU (Ugovor o funkcioniranju Europske unije).

Člankom 107. UFEU zabranjeno je selektivno davanje prednosti poduzetnicima, u bilo kojem obliku, od strane javnih vlasti država članica.

Svrhe su ove odredbe: 1. spriječiti rasipanje javnih sredstava putem neučinkovitih subvencija; takvo sprječavanje ima za cilj pomoć državama članicama u boljem upravljanju svojim proračunima, i 2. spriječiti "istiskivanje" (*crowding out*) učinkovitih privatnih ulaganja. "Istiskivanje privatnih ulaganja" znači činjenje privatnih ulaganja manje privlačnima zbog ponude javnih sredstava, kod kojih se vodi manje računa o tržišnim rizicima kojim su ta sredstva izložena; drugim riječima, javna sredstva, upravo zato što su javna, vežu manju odgovornost za njihovo trošenje i posljedice za one koji ih neracionalno troše. Takva odgovornost i štetne posljedice u slučaju privatnih sredstava postoje u puno većoj mjeri.

Odredbe o državnim potporama imaju za cilj osigurati slobodu tržišnog natjecanja na unutarnjem tržištu (što je i cilj odredbi o zabrani nejednakog postupanja i o temeljnim slobodama). No odredbe o državnim potporama imaju širi obuhvat od onih o temeljnim slobodama, jer se ne odnose samo na prekogranične situacije i na nerezidente.

Člankom 107., st. 1. UFEU propisano je:

- "Osim ako je Ugovorima drukčije predviđeno,

- svaka potpora koju dodijeli država članica

- ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku kojim se narušava

- ili koja prijeti da će narušiti

- tržišno natjecanje

- stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj,

- nespojiva je s unutarnjim tržištem

- u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama.".

2. POTPORA

Potpora je prednost ili korist koja znači poboljšanje korisnikove financijske ili neke druge situacije. Potpora podrazumijeva selektivnost, a selektivnost znači davanje određene/određenih prednosti određenim subjektima (a ne svima). Mjere koje bi se odnosile na sve subjekte su opće naravi, i stoga nisu obuhvaćene normom čl. 107. st. 1 (zabrana državnih potpora).

Razlikuju se pozitivne potpore (npr. izravna plaćanja odabranim subjektima) i negativne potpore (npr. izuzimanja od naplate određenih naknada ili umanjenja tih naknada, oboje dostupno samo određenim subjektima). Tumačenje čl. 107. st. 1. UFEU omogućuje "neutralnost u pogledu forme", tj. Europska komisija i Sud EU mogu ispitivati potpore sa stanovišta prevlasti sadržaja nad formom, vodeći računa o učinku potpore a ne o njezinom obliku.

3. ŠTO NIJE POTPORA

Određene isplate nisu nedopuštene državne potpore jer udovoljavaju kriterijima koji ih isključuju iz obuhvata toga pojma. To su 1. povrat više ili protupropisno naplaćenog poreza (jer se u ovom slučaju ne radi o prijenosu javnih sredstava određenim osobama ili gubitku javnih prihoda), 2. davanje primjerene naknade (nadoknada štete koja je poduzetniku prouzročena od strane javnopravnih tijela), 3. smanjenje poreznog opterećenja koje je posljedica reforme.

4. TKO MOŽE BITI KORISNIK NEDOPUŠTENIH POTPORA?

Korisnici nedopuštenih državnih potpora mogu biti isključivo poduzetnici, bez obzira na pravnu formu ili oblik organizacije, koji obavljaju djelatnost isporuke dobara ili obavljanja usluga na određenom tržištu.

Neprofitne organizacije ili javna poduzeća također mogu biti korisnici, u mjeri u kojoj sudjeluju u ekonomskoj aktivnosti, i to stoga što ti subjekti, obavljajući takvu aktivnost, mogu biti konkurencija privatnim profitnim subjektima.

Kriterij prepoznavanja nedopuštene potpore jest korist, za određene subjekte, koja znači opterećenje javnog proračuna, bez obzira radi li se o središnjem ili o decentraliziranim proračunima (proračunima jedinica područne ili lokalne samouprave). Drugi kriterij prepoznavanja nedopuštene potpore jest – korist za pojedinačnog primatelja; eventualni ukupni pozitivni učinak, koji bi mogao biti prisutan (npr. korist od nedopuštene potpore uživat će i neki drugi subjekti, na koje se konkretna mjera ne odnosi).

5. NARUŠAVANJE TRŽIŠNOG NATJECANJA (*DISTORTION OF COMPETITION*)

Ključni problem u vezi s nedopuštenim potporama jest – ugrožavanje jednog od temeljnih elemenata Europske unije – unutarnjeg tržišta. Nedopuštene potpore su opasnost za neutralnost unutarnjeg tržišta, jer potencijalno dovode, intervencijom država članica, do neravnopravnog položaja poduzetnike koji djeluju na tome tržištu. Za naglasiti je – njihov neravnopravni položaj posljedica je državne intervencije (potporama), a ne njihove poduzetničke djelatnosti i inovativnosti.

Porezne mjere, pri tome, mogu iskrivljavati tržišno natjecanje, što može biti od utjecaja na trgovinu između država članica (jer određene poduzetnike dovodi u povoljniji položaj državnom intervencijom provedenom poreznim instrumentarijem). Te su mjere:

- Smanjenje porezne osnovice (posebnim odbicima, ubrzanom amortizacijom);

- Porezno oslobođenje ili smanjenje porezne obveze (putem odbitka poreza);

- Odgoda plaćanja poreza, obustava naplate poreznog duga.

6. IZUZECI OD ZABRANE DAVANJA DRŽAVNIH POTPORA (ČL. 107. ST. 2. I 3. UFEU)

Izuzeci od zabrane davanja državnih potpora mogu biti zakonski (107/2) i diskrecijski (107/3). Zakonski izuzeci su državne potpore koje su temeljem zakona (*ex lege*) u skladu s unutarnjim tržištem i to su (107/2):

- Potpore socijalne naravi – dodijeljene pojedinačnim subjektima, pod uvjetom da su dodijeljene nediskriminatorno u pogledu izvora proizvoda o kojima se radi;

- Potpore radi naknade štete prouzročene prirodnim nepogodama ili izuzetnim događajima;

- Potpore dodijeljene određenim područjima SRNj, pogođenima podjelom Njemačke, u mjeri u kojoj te potpore služe za nadoknadu gospodarskih zaostataka uzrokovanih tom podjelom.

Diskrecijski izuzeci (107/3) mogu biti dane od strane Komisije ako su u skladu s unutarnjim tržištem. Komisija može (ali nije obvezna) odobriti kao dopuštenu samo neku od sljedećih potpora:

- Potporu radi promicanja gospodarskog razvoja područja u kojima je životni standard izuzetno nizak ili u kojima postoji izrazita nezaposlenost;

- Potporu s ciljem promicanja provedbe važnog projekata od zajedničkog europskog interesa ili radi otklanjanja ozbiljnog poremećaja u gospodarstvu države članice;

- Potporu radi usmjeravanja razvoja određenih gospodarskih djelatnosti ili određenih gospodarskih područja, pod uvjetom da takva potpora ne utječe negativno na uvjete trgovine toliko da je to suprotno zajedničkom interesu;

- Potporu radi promicanja kulture i očuvanja nasljeđa pod uvjetom da takva potpora ne utječe negativno na uvjete trgovine i tržišnog natjecanja u EU toliko da je to suprotno zajedničkom interesu; i

- Potpore drugih vrsta koje mogu biti određene odlukom Vijeća, donesene kvalificiranom većinom, na prijedlog Komisije.

7. SUSTAV NADZORA DRŽAVNIH POTPORA (ČL. 108. UFEU)

Člankom 108. regulirana su pravila postupka nadzora (kontrole) državnih potpora u EU. Člankom su utvrđena pravila razlikovanja i tretmana postojećih potpora i novih potpora.

Postojeće potpore su potpore dodijeljene prije osnutka Europske unije ili prije nego što je država članica u kojoj su potpore odobrene pristupila EU. Drugi su oblici postojećih potpora:

- potpora koje je već bila odobrena;

- potpora koje se smatra odobrenom jer je o njoj obaviještena Komisija, a Komisije o njezinoj kompatibilnosti (usklađenosti) s unutarnjim tržištem nije donijela odluku u roku od dva mjeseca od dobivanja obavijesti;

- potpora koja se smatra postojećom jer je proteklo razdoblje od deset godina za povrat nedopuštene potpore;

- potpore obuhvaćene Općom uredbom o skupnom izuzeću[[1]](#footnote-1) (engl. kratica: *GBER*); i

- potpora koja se smatra postojećom jer može biti utvrđeno da u vrijeme njezinog odobrenja ona nije bila potpora, a to je postala u skladu s razvojem unutrašnjeg tržišta, pri čemu nije izmijenjena od strane države članice. Ova kategorija uzima u obzir dinamičnu narav prava državnih potpora.

Nove potpore su sve potpore koje nisu postojeće.

U pogledu postojećih potpora, nadzor koji provodi Komisija djeluje za ubuduće (*pro futuro*), dakle, te potpore nisu nezakonite[[2]](#footnote-2); one se smatraju zakonitima dok Komisija ne ustanovi da su protivne unutarnjem tržištu.

Nove potpore podvrgnute su strožem postupku odobrenja, a to je postupak prethodne provjere. Država članica obvezna je obavijestiti Komisiju o predloženoj potpori. Odobrenje potpore mora biti dano prije njezinog korištenja. Ukratko, postupak prethodne provjere je propisan radi sprječavanja nepoželjnog opterećenja proračuna država članica na unutarnjem tržištu i znači ocjenjivanje predložene potpore prije njezinog korištenja.

8. POSTOJEĆE POTPORE

Postojeće potpore su također podložne nadzoru, i to stalnom nadzoru od strane Komisije i država članica. Države članice moraju podnositi Komisiji godišnje izvještaje o svim postojećim potporama. Ako Komisija smatra da postojeća potpora nije u skladu s unutarnjim tržištem, ona može predložiti primjerene mjere, npr. suštinsku izmjenu ili ukidanje potpore. Komisija može pokrenuti istražni postupak u vezi s postojećom potporom; ako u tom postupku ustanovi da potpora nije, ili više nije, u skladu s unutarnjim tržištem, ova negativna odluka Komisije djeluje u buduće (*ex nunc*). Ako država članica nastavi s primjenom nedopuštene potpore, moguć je zahtjev za povrat takve potpore.

9. NOVE POTPORE

Države članice moraju obavijestiti Komisiju već o planovima za dodjelu novih potpora ili njihovu izmjenu – to je obveza obavještavanja. Obveza obavještavanja ima izravan sprječavajući (blokirajući) učinak, u smislu sprječavanja odobrenja i korištenja potpore, tj. potpora ne može biti dodijeljena i korištena dok je Komisija ne odobri kao usklađenu s unutarnjim tržištem, ili u slučaju da se potpora smatra tako usklađenom; potpora se smatra usklađenom s unutarnjim tržištem ako Komisija ne donese odluku o prijedlogu za dodjelu nove potpore u roku od dva mjeseca od primitka prijedloga.

Zabrana primjene potpore – do odobrenja od strane Komisije – je izravno primjenjiva u državama članicama i stvara prava za fizičke osobe koja su sudovi država članica obvezni štititi.

U nadzoru novih potpora sudjeluju tri čimbenika: Komisija, Opći sud i Europski sud, i sudovi država članica. Odluke o potporama donosi Komisija; te odluke mogu biti osporene pred Općim sudom, a njegove odluke podložne su preispitivanju pred Europskim sudom. Nacionalni sudovi država članica obvezni su osigurati učinkovitost obveze obavještavanja (potpora ne može biti dodijeljena i korištena prije odobrenja Komisije) i štititi prava fizičkih osoba koja proizlaze iz izravnog učinka zabrane primjene potpore (do odobrenja Komisije).

10. POSTUPAK PROVJERE USKLAĐENOSTI (čl. 108. st. 2. UFEU)

Postupak provjere usklađenosti primjenjuje se i na postojeće i na nove potpore. Pokreće ga Komisija, ako nakon prethodnog ispitivanja postoje sumnje o usklađenosti s unutarnjim tržištem i ako Komisija ne može konačno utvrditi da potpora nije suprotna pravilima o zabrani potpore.

Komisija o pokretanju postupka provjere obavještava državu članicu pisanim putem, a o postupku se objavljuje i bilješka u Službenom listu EU (s ciljem informiranja svih zainteresiranih subjekata). U roku od mjesec dana, država članica i svi zainteresirani subjekti mogu se očitovati o odluci o pokretanju postupka. Duljina razdoblja postupka provjere može zavisiti od različitih čimbenika (npr, složenost predmeta), ali postupak treba završiti i konačnu odluku donijeti u roku od 18 mjeseci od njegovog početka.

Ta odluka može biti: 1. predložena mjera uopće nije državna potpora; 2. negativna (odbijajuća, predložena potpora nije u skladu s unutarnjim tržištem); 3. pozitivna (prihvaćanje prijedloga države članice, potpora jest u skladu s unutarnjim tržištem); 4. uvjetna (predložena potpora mora biti izmijenjena).

Postoji mogućnost osporavanja konačne odluke Komisije pred Općim sudom i Sudom EU. Odluka mora biti obrazložena; ako nije, postoji mogućnost njezinog poništavanja. Uvjet za pokretanje postupka osporavanja odluke Komisije pred Općim sudom jest da su stranke koje taj postupak pokreću izravno i pojedinačno zainteresirane.

11. NEZAKONITE POTPORE

Nezakonita (*unlawful*) potpora je svaka potpora koja je dodijeljena, a o kojoj Komisija nije obaviještena. Treba razlikovati nezakonite potpore koje su neusklađene s unutarnjim tržištem, od nezakonitih potpora koje jesu usklađene s njime. Mogućnosti su sljedeće:

- potpora o kojoj nije obaviještena Komisija (nezakonita potpora) i koja jest usklađena s unutarnjim tržištem; ova je potpora samo formalno (postupovno) nezakonita;

- potpora o kojoj nije obaviještena Komisija (nezakonita potpora) i koja nije usklađena s unutarnjim tržištem; ova je potpora i formalno i materijalno nezakonita.

Posljedica formalno i materijalno nezakonite potpore jest – povrat takve potpore, uključujući i kamatu obračunatu na nju. Posljedica formalno nezakonite potpore jest samo povrat kamate. Povrat potpore osigurava obnovu tržišne situacije takve kakva bi bila da formalno i materijalno nezakonita potpora uopće nije odobrena.

Komisija donosi odluku o povratu formalno i materijalno nezakonite potpore. Odluka o povratu potpore odnosi se izravno na državu članicu, koja mora osigurati potpuni povrat potpore.

Radi pravne sigurnosti, propisan je rok zastare od 10 godina u vezi sa slučajevima nezakonitih potpora, nakon isteka kojeg se više ne može naložiti povrat iznosa potpore.

1. Uredba Komisije (EU) br. 651/2014 оd 17. lipnja 2014. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivih s unutarnjim tržištem u primjeni članaka 107. i 108. Ugovora. [↑](#footnote-ref-1)
2. O zakonitim i nezakonitim potporama vidjeti dolje. [↑](#footnote-ref-2)