

Porezni izdaci kao instrument državne potpore i usklađenost propisa i prakse Republike Hrvatske s pravom Europske Unije

Kovač, Grga

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:392285>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-11**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



**Porezni izdaci kao instrumenti državne potpore i usklađenost propisa i prakse
Republike Hrvatske s pravom Europske unije**

Grga Kovač

Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Prosinac 2018., Zagreb

Sadržaj

Sažetak.....	4
Uvod.....	5
1.Pojam državnih potpora.....	6
1.1. Pojam i podjela.....	6
2. Porezni izdaci kao instrument državne potpore.....	11
2.1. Vrste poreznih izdataka.....	13
3. Uređenje državnih potpora unutar Europske unije.....	18
3.1. Postupak odobrenja državnih potpora unutar Europske unije.....	22
3.2. Porezni izdaci kao mjera državne potpore u Europskoj uniji	23
3.3. Analiza slučaja Apple.....	25
4. Pravno uređenje državnih potpora u Republici Hrvatskoj.....	27
4.1. Porezni izdaci kao instrument državnih potpora u Republici Hrvatskoj.....	29
5. Zaključak.....	30

Izjava o izvornosti

Ja, Grga Kovač, 0066215959, potvrđujem da je moj diplomski rad izvorni rezultat mojega rada te da se u njegovoj izradi nisam koristio drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Grga Kovač

Sažetak

Državne potpore privatnim poduzećima kao oblik industrijske politike trenutno čine jedno od najaktualnijih pitanja koja zaokupljaju širu, ali i stručnu javnost zbog njihovog snažnog utjecaja na tržišne uvjete u svakoj državi koja ih pruža. Osim toga, očit je trend smanjivanja dodjele državnih potpora te veća selektivnost države pri davanju iste. Tome pridonosi visoka mogućnost zlouporabe dodijeljenih državnih potpora, ali i visoki iznosi u kojima se potpore dodjeljuju, posebice kategoriji velikih poduzetnika. Značajnu ulogu u tom uređenju imaju porezni izdaci. U ovome radu iznosi se analiza državnih potpora i njihovo pravno uređenje na razini Republike Hrvatske i Europske Unije te usporedba propisa i prakse dodjeljivanja poreznih mjera kao instrumenata državne potpore u ta dva entiteta.

ključne riječi: pravo državnih potpora, porezni izdaci , usporedba prava državnih potpora, instrumenti državnih potpora, praksa odobrenih državnih potpora

Summary

State aid awarded to private entities as a form of industrial policy is currently one of the most actual issues that preoccupies general public, as well as experts owing to its strong effect on market conditions on every state that is awarding them. Additionally, the trend of reducing state aid and greater selectivity of awarding state aid is evident. It is contributed by a high malpractice possibility of awarded state aid, as well as high sums in which those aid is granted, especially to the big undertakings category. A significant role in that arrangement is held by fiscal state aid. This paper points out the analysis of state aid and their legal arrangement in Republic of Croatia and European Union and comparison of regulation and praxis of granting fiscal state aid in those two entities.

key words: state aid law, tax expenditures , state aid legislation comparison, instruments of state aid, praxis of awarded state aid

Uvod

Državne potpore privatnim poduzećima kao oblik industrijske politike trenutno čine jedno od najaktualnijih pitanja koja zaokupljaju širu, ali i stručnu javnost. Razlog tome je jednostavan, radi se o preraspodjeli javnih sredstava iz državnoga proračuna privatnim subjektima, koje bi, ako su dobro izvedene, trebale omogućiti rast gospodarstva.

Državne potpore imaju snažan utjecaj na tržišno natjecanje. Dodjeljujući potporu pojedinom poduzeću, utječu na natjecanje između konkurenata na tržištu, stavljajući pojedino ili pojedina poduzeća u bolju poziciju, pa samim time i sva ostala u lošiju. Postavlja se pitanje - kojim poduzećima država treba davati potporu? Na to izrazito kompleksno pitanje teško je odgovoriti, ponajprije zbog nerazumijevanja tržišnih procesa od strane države, čije takvo postupanje često dovodi do katastrofalnih rezultata. Iz toga razloga očit je trend smanjivanja dodjele državnih potpora, te veća selektivnost pri davanju iste, o čemu će se u ovome radu osobito obratiti pozornost. Iako se državne potpore dodjeljuju svim oblicima poduzetnika, najveći utjecaj i interes se pridaje kategoriji velikih poduzetnika (npr. slučaj Uljanik).

Mogućnost zlouporaba državnih potpora je, kao što je očito iz gore navedenih razloga, izrazito široka. Radi se o ogromnoj količini novca, koji u sinergiji s bespoštednom borbom na tržištu i relativno sivom zonom uređenja prava državnih potpora može, i kao što će biti izloženo u ovom radu, dovodi do značajnih malformacija u odnosu na teleološko tumačenje uređenja državnih potpora. Značajnu ulogu u tom uređenju imaju porezni izdaci kao instrument državnih potpora iz samorazumljivih razloga. Porezno opterećenje je jedna od najsnažnijih okolnosti, koje djeluju na odluku pojedinog poduzetnika o ulasku, djelovanju i širini djelovanja na određeno tržište, te je lako zamisliti postupanje vlastodršca koji te instrumente koristi u svrhu privlačenja poduzetnika. Također, politika može ovaj instrument iskoristiti kao čisto politički akt, bez stvarne ekonomske podloge, npr. za spašavanje posrnutih poduzeća, ne zbog toga da bi to isto poduzeće stvaralo novi profit, nego kao način kupovanja socijalnog mira putem očuvanja radnih mjesta.

Cilj ovog diplomskog rada je istražiti pravni okvir u kojem se uređuje sustav poreznih izdataka kao instrumenata državne potpore, te provjera usklađenosti propisa i prakse u Republici Hrvatskoj na tom području s pravnom stečevinom Europske unije.

1. Pojam državnih potpora

1.1. Pojam i podjela

Potaknuta tržišnim neuspjesima, država se može osjetiti pozvanom intervenirati na tržište pomoću različitih mjera industrijske politike. Mjere industrijske politike mogu poprimiti različite oblike, a jedan od najvažnijih čine državne potpore poduzećima. Iako Zakon o državnim potporama¹ daje opsežnu definiciju državnih potpora², one se mogu definirati i kao mjere koje označavaju odricanje države od djela svojih prihoda ili usmjerenje državnih rashoda pojedinom poduzetniku, grani gospodarstva ili čak gospodarstvu u cjelini. Takvo postupanje navedene subjekte stavlja u povoljniji položaj u odnosu na druge subjekte na tržištu, a imaju za cilj poticanje ekonomske aktivnosti u dijelovima gospodarstva, za koje država smatra da su potrebne. Dodjeljivati državnu potporu, osim same države, koja to čini iz sredstava državnog proračuna, potpore mogu dodjeljivati i ostale upravne jedinice te državne agencije iz svojih proračuna.³

Državne potpore se mogu podijeliti prema različitim kriterijima: širina djelovanja na tržišno natjecanje, teritorijalnom djelovanju te prema izvoru dodjele državne potpore.

1.) Prvi kriterij za podjelu jest širina djelovanja na tržišno natjecanje pa državne potpore dijelimo na horizontalne i sektorske. Horizontalne potpore su potpore koje su usmjerene na razvoj povoljnijih uvjeta na čitavome tržištu jedne države ili šire. One djeluju na izazove i probleme s kojima se susreću svi subjekti na tržištu, stvarajući okruženje koje omogućava postizanje ciljeva i razvoj konkurentnosti svih poduzetnika, neovisno o njihovoj lokaciji. U svojim preporukama Europska unija upućuje države članice da daju prednost horizontalnim, a ne sektorskim potporama. Razlog proizlazi iz činjenice da rezultat horizontalnih potpora nije diskriminacija pojedinih poduzetnika. Samim tim ublažuje se glavni rizik dodjeljivanja potpora – utjecaj na tržišno natjecanje. Taj trend nije novota u državama članicama Europske unije, s obzirom na to da su države kao što su Češka, Luxembourg, Estonija ili Latvija, još 2006. godine

¹ Zakon o državnim potporama (NN, 47/2014, 69/2017) .

² „Državna potpora jest stvarni i potencijalni rashod ili umanjeni prihod države dodijeljen od davatelja državne potpore u bilo kojem obliku koji narušava ili prijeti narušavanjem tržišnog natjecanja stavljajući u povoljniji položaj određenog poduzetnika ili proizvodnju određene robe i/ili usluge utoliko što utječe na trgovinu između država članica Europske unije, u skladu s člankom 107. Ugovora o funkcioniranju Europske unije.“.

³ Kesner-Škreb, Marina. "Državna potpora poduzećima." *Financijska teorija i praksa*, vol. 27, br. 1 (2003): 157-159, str. 157.

sve svoje državne potpore dodjeljivale upravo kao horizontalne potpore.⁴ Cilj samih horizontalnih potpora jest pružiti pomoć ekonomskim subjektima, koji bez takve pružene državne pomoći ne bi mogli pratiti izazove kojima su suočeni na tržištu na kojem djeluju. Među horizontalne potpore ubrajaju se potpore za istraživanje i razvoj i inovacije, zaštitu okoliša i uštedu energije, razvoj širokopojsnih mreža, kulturu i zaštitu baštine i ostale. Unatoč raznovrsnosti horizontalnih državnih potpora, ključno je da je dodjela istih usmjerena svim subjektima na određenom tržištu.

S druge strane, sektorske potpore za cilj imaju potporu određenim sektorima industrije. Država ima mogućnost, ako smatra da određena grana industrije sama na tržišnom natjecanju ne može biti dovoljno konkurentna, dodijeliti potporu takvom sektoru. Ipak, pružajući pomoć pojedinom sektoru, takve državne potpore u većem broju slučajeva negativno djeluju na tržišno natjecanje u odnosu na horizontalne potpore. Iz tog razloga u Odluci Vlade Republike Hrvatske o donošenju smjernica politike državnih potpora za razdoblje 2018.-2020. godine, vidljiva je namjera usmjerena prema smanjivanju dodjeljivanja takve vrste državnih potpora.⁵ Međutim, iz podataka Ministarstva financija⁶ vidljiva je tendencija dodjeljivanju sektorskih potpora, posebice u industriji i uslugama, na koje je ujedno i 2013. otpalo 65 posto dodijeljenih državnih potpora, pa je tako te godine 3.842 milijuna kuna (65%) otpalo upravo na sektorske potpore. Taj negativan trend do 2016. godine smanjio se za svega 15 posto⁷. U sektorske potpore ubrajamo potpore za kopneni promet, pomorski promet, zračni promet, brodogradnju, proizvodnju čelika, turizam i ostale djelatnosti.⁸ Zbog opasnosti da dođe do prevelikog pozitivnog utjecaja na određene sektore tržišta s jedne strane, te zapostavljanja određenih tržišta s druge, Europska komisija redovito objavljuje smjernice i specifična pravila dodjele sektorskih potpora.

Osim aktivnosti Europske komisije, važno je spomenuti obvezu obavještanja Europske komisije o namjeranim aktivnostima dodjele državnih potpora, koje provode države članice. U Republici Hrvatskoj ta obveza je iskazana u obvezi donošenja programa državnih potpora.

⁴ Lech, Alexandra, *Horizontal aid in the European Union*, str. 80.

⁵ Vlada Republike Hrvatske, Odluka o donošenju smjernica politike državnih potpora za razdoblje 2018. – 2020 (NN 2/2018.).

⁶ Ministarstvo financija, *Godišnje izvješće o državnim potporama za 2013. godinu*, Zagreb, studeni 2014., str. 11.

⁷ Ministarstvo financija, *Godišnje izvješće o državnim potporama za 2016. godinu*, Zagreb, ožujak 2018., str. 10.

⁸ *Ibid.* str. 8.

Iako Zakon o državnim potporama⁹ daje opsežnu definiciju programa državnih potpora, on se može definirati kao akt dodjeljivanja pojedinačnih državnih potpora korisnicima, bez potrebe za dodatnim provedbenim mjerama.¹⁰, što znači da nakon što Ministarstvo financija odobri pojedini program državnih potpora, za dodjeljivanje pojedinih potpora nije potrebno dodatno odobrenje tog tijela, već se preko sustava SANI¹¹ obavještava Europsku komisiju, koja provjerava usklađenost takvih potpora s *aquisom*.¹²

Takve programe, osim državnih tijela poput ministarstava, mogu donositi i ostala državna poduzeća, poput Hrvatske banke za obnovu i razvoj.¹³ Pregledom programa državnih potpora donesenih od različitih subjekata, jasno je da prevladavaju sektorske potpore pa je tako Ministarstvo poduzetništva i obrta donijelo Program dodjele državnih potpora za podršku razvoju malih i srednjih poduzetnika u turizmu,¹⁴ ali se javljaju i u obliku horizontalnih potpora. Dobar primjer programa državnih potpora usmjeren horizontalnim državnim potporama je Program dodjele državnih potpora za projekte jačanja kapaciteta za istraživanje, razvoj i inovacije¹⁵ donesen od strane Ministarstva znanosti i obrazovanja., Pojedinačne državne potpore, osim onih predviđenih programom državnih potpora, mogu biti i ad hoc potpore. Ako neka pojedinačna državna potpora nije predviđena programom državnih potpora (ad hoc), takva

⁹ Zakon o državnim potporama (NN, 47/2014, 69/2017).

¹⁰ „Program državnih potpora je akt na temelju kojeg se unaprijed neodređenim korisnicima dodjeljuju pojedinačne državne potpore, kao i pravni akt na temelju kojeg se državna potpora koja unaprijed nije vezana za poseban projekt dodjeljuje jednom ili više korisnika državne potpore na neodređeno vrijeme i/ili u neodređenom iznosu“.

¹¹ State aid notification interactive.

¹² Ministarstvo financija. Državne potpore izuzete od obveze prijave europskoj komisiji. <http://www.mfin.hr/hr/drzavne-potpore-izuzete-od-obveze-prijave-europskoj-komisiji>. (posljednji pristup:19.12.2018.).

¹³ Hrvatska banka za obnovu i razvoj. Program dodjele državnih potpora <https://www.hbor.hr/wp-content/uploads/2016/11/PROGRAM-DODJELE-DR%C5%BDAVNIH-POTPORA-HBOR-a.pdf> (posljednji pristup 19.12.2018.).

¹⁴ Ministarstvo poduzetništva i obrta. Program dodjele državnih potpora za podršku razvoju malih i srednjih poduzetnika u turizmu <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/SA.49573%20Cistopis%20Program%20dodjele%20drz%20potpora%20za%20podrsku%20razvoju%20malih%20i%20srednjih%20poduzetnika%20u%20turizmu.pdf> (posljednji pristup 19.12.2018.).

¹⁵ Ministarstvo znanosti i obrazovanja. Program dodjele državnih potpora za projekte jačanja kapaciteta za istraživanje, razvoj i inovacije https://mzo.hr/sites/default/files/dokumenti/2017/Znanost/OPKK-2014-2020/program_dp.pdf (posljednji pristup 19.12.2018.).

potpora mora dobiti odobrenje Ministarstva financija, pa je tek po odobrenju moguće provesti postupak obavještanja Europske komisije.¹⁶

2.) Prema teritorijalnom djelovanju državne potpore dijele se na regionalne potpore i potpore na razini jedinica lokalne samouprave. Regionalne potpore imaju za cilj poticanje gospodarskog razvoja i stvaranje novih radnih mjesta u regijama koje imaju nepovoljniji položaj u odnosu na ostale.¹⁷ Prema Smjernicama za regionalne potpore za 2014.-2020. takve potpore unutar Europske unije su dopuštene ako pojedino područje ima „neobičajeno nizak životni standard“ ili na kojima „postoji velika podzaposlenost“¹⁸, te regija navedenih u članku 349. TFEU¹⁹ koja obuhvaćaju kolonijalna područja. Pod pojmom neobičajeno nizak životni standard unutar Europske unije smatraju se regije koje BDP ne prelazi 75% prosjeka Europske unije kao cjeline u posljednje 3 godine prema podacima EUROSTAT-a.²⁰ Budući da su regionalne potpore namijenjene za poticanje gospodarskog razvoja slabije razvijenih regija, po ciljevima odnosno kategoriji i namjeni pripadaju u horizontalne potpore²¹.

Potpore na razini jedinica lokalne samouprave imaju za cilj poticanje gospodarskog razvoja i stvaranja novih radnih mjesta u jedinicama lokalne samouprave, koje odlikuje nepovoljniji položaj u odnosu na ostale lokalne jedinice u nekoj državi. Pravila koje uređuju dopuštenost takvih potpora unutar Europske unije jednaka su kao i za regionalne potpore, a smisao prikazivanja lokalnih potpora kao zasebne kategorije proizlazi iz potrebe jasnijeg pregleda dodijeljenih sredstava na lokalnoj razini. Osim toga, dodjela lokalne potpore predstavlja dvojaku opasnost za lokalne jedinice. Naime, lokalne jedinice ne uzimaju u obzir da, iako je potpora lokalna, ona i dalje potpada pod pravila EU o državnim potporama te često se ne podvrgavaju istima. Iz tog razloga pravne korake protiv dodijeljene lokalne potpore može

¹⁶ Poslovni dnevnik. Mini vodič za poslovnu zajednicu – Zaštita tržišnog natjecanja i državne potpore, 18.03. 2014., <http://www.poslovni.hr/promo/mini-vodic-za-poslovnu-zajednicu-zastita-trzisnog-natjecanja-i-drzavne-potpore-266797>. (posljednji pristup: 7.12.2018.).

¹⁷ Europski parlament. Regionalne državne potpore, <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/hr/sheet/101/regionalne-drzavne-potpore>. (posljednji pristup: 7.12.2018.).

¹⁸ Smjernice za regionalne potpore za 2014.–2020. SL EU, C 209/1, od 23.7.2013, str.1-45, str.27.

¹⁹ Ugovor o funkcioniranju Europske unije. OJ C 202, od 7.6.2016, str. 209.–388.

²⁰ Smjernice za regionalne potpore za 2014.–2020. SL EU, C 209/1, od 23.7.2013, str.1-45, str 28.

²¹ Ministarstvo financija, Godišnje izvješće o državnim potporama za 2016. godinu, Zagreb, ožujak 2018., str. 8.

poduzeti, s jedne strane, subjekt kojem je potpora dodijeljena radi nezadovoljenih očekivanja od strane lokalne jedinice, a s druge strane tržišni konkurent subjekta kojem je potpora dodijeljena. To dovodi do skupih i nepredvidivih sporova, koji mogu rezultirati povratom dodijeljene potpore. Ono što ipak omogućava lokalnim jedinicama da ne potpadnu pod pravila EU jest dodjeljivanje potpora koje imaju isključivo utjecaj na lokalnu jedinicu, u kojoj se dodjeljuju, a ne i utjecaj na trgovinu i tržište između država članica Europske unije. Budući da mogu biti namijenjene i razvoju neke lokalne jedinice u cjelini, kada se ta jedinica ponaša kao primatelj potpore, po svojoj namjeni mogu spadati i u horizontalne potpore²².

3.) Prema izvoru dodjeljivanja državne potpore se dijele na izravne i neizravne državne potpore. Izravne državne potpore dodjeljuju se izravno iz državnog proračuna, proračuna upravnih jedinica ili državnih agencija, te označavaju predviđeni proračunski izdatak. Ipak, metodologija podjele takvih državnih potpora razlikuje se ovisno o izvoru pa se tako po metodologiji Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa državna potpora obuhvaća samo izravne transfere poduzetnicima. S druge strane OECD²³ osim „pravih“ izravnih potpora kao državnih potpora ubraja i subvencionirane kredite, izgubljene porezne prihode i slično.²⁴

Također postoje neizravne državne potpore koje na više ili manje prikriven način omogućuju prednost pojedinom ili pojedinim poslovnim subjektima u odnosu na ostale konkurente na tržištu. Za razliku od izravnih državnih potpora one nisu dodijeljene izravno iz proračuna, ali po svojem cilju i namjeni ostvaruju iste efekte, tj. prednost na tržištu subjektu kojemu su dodijeljene. Među neizravnim državnim potporama valja izdvojiti slučajeve kada poduzetnik prodaje zemljište državi po cijeni višoj od tržišne, pristup javnoj infrastrukturi bez plaćanja naknade za istu ili dokapitalizacija poduzetnika pod povoljnijim uvjetima od tržišnim.²⁵

4.) Posebnu vrstu potpora čine potpore male vrijednosti (tzv. *de minimis* potpore). Njihovo glavno obilježje jest da su izuzete od prijave i kontrole Europske komisije budući da, s obzirom na iznos u kojem se dodjeljuju, nemaju učinke na tržišno natjecanje i trgovinu na unutarnjem

²² *Ibidem*.

²³ Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj.

²⁴ Ministarstvo financija. Državne potpore, <http://www.mfin.hr/hr/drzavne-potpore> (posljednji pristup: 7.12.2018.).

²⁵ Pametan rast. Što su to državne potpore i koja je EU definicija poduzetnika?, <http://www.pametanrast.hr/sto-su-drzavne-potpore/>, 05.03. 2014. (posljednji pristup: 7.12.2018.).

tržištu EU. Ukupni iznos *de minimis* potpore koja se po državi članici dodjeljuje jednom poduzetniku ne smije prelaziti 200.000 EUR tijekom bilo kojeg razdoblja od 3 fiskalne godine (izuzeće za sektor cestovnih prijevoznika: 100.000 EUR)²⁶. One čine posebnu vrstu državnih potpora uređene Uredbom Europske komisije br. 1407/2013²⁷. Nije ih moguće dodijeliti u svrhu promidžbe izvoza, poduzetnicima u proizvodnji čelika niti poduzetnicima u teškoćama.

Postoji više instrumenata državnih potpora. Sukladno podjeli Ministarstva financija²⁸, najznačajniji instrumenti državnih potpora su:

(A1) subvencije i neposredne subvencije kamata,
(A2) porezna oslobođenja, izuzeća, oprost poreza i doprinosa i olakšice te otpis dugova prema raznim državnim vjerovnicima,
(B) udjeli u vlasničkom kapitalu, pretvaranje duga u vlasnički udjel, kapitalna ulaganja i rizični kapital,
(C1) povoljni zajmovi te zajmovi poduzetnicima u teškoćama
(D) izdana državna jamstva i aktivirana jamstva

Iz podjele je razvidno da porezni izdaci kao instrumenti državne potpore spadaju u skupinu A2, pa će se u daljnjem radu koncentrirati na navedenu skupinu.

2. Porezni izdaci kao instrument državne potpore

Iako jedinstvena definicija poreznih izdataka ne postoji, za potrebe ovoga rada definirat ću ih kao instrument državnih potpora kojima se država odriče djela svojih prihoda u cilju stvaranja pogodnijih tržišnih uvjeta poreznim obveznicima i poticanja gospodarske aktivnosti, a koji bi inače bio prikupljen ubiranjem poreza. Porezni izdaci kao instrument državnih potpora nužno dovode do smanjenja državnih prihoda. Država iz gore navedenih razloga može odustati od dijela svojih prerogativa, pa umjesto očekivanih poreznih prihoda koje bi po uobičajenom tijeku događaja prikupljala, prikuplja manju svotu ili ne prikuplja ništa. Porezni izdaci postižu

²⁶ Poslovni dnevnik. Državne potpore čest razlog povrata novca iz EU fondova, <http://www.poslovni.hr/kutak-za-poduzetnike/drzavne-potpore-cest-razlog-povrata-novca-iz-eu-fondova-301397>. (posljednji pristup: 11.12.2018.).

²⁷ General Block Exemption Regulation, SL EU, L 187, od 26.6.2014.

²⁸ Ministarstvo financija. Godišnji izvještaj o državnim potporama za 2016. godinu, *op. cit.*, str. 18.

isti efekt kao i subvencije, jer država odustajanjem od prerogative prikupljanja poreza, u svome proračunu može postići jednaki efekt kao da je potporu dodijelila u obliku subvencije, na rashodovnoj strani. Iz navedenog slijedi da se porezne izdatke može nazvati i neizravnim subvencijama.²⁹

Kao i ostali instrumenti državnih potpora, porezni izdaci utječu na tržišno natjecanje. Taj utjecaj može imati pozitivne učinke na gospodarstvo, pa se tako za porezne izdatke može reći da ostvaruju inkluzivnost privatnog sektora unutar dijela gospodarstva u kojima država ima glavnu riječ. Zatim, daju manevarski prostor privatnim poduzećima, rasterećujući ih od utjecaja javnog sektora na njihove financije. Naposljetku, država odustaje od dijela svojih prava, ne mora niti vršiti nadzor nad poštovanjem istih, čime postiže značajne uštede.³⁰

Ipak, porezni izdaci kao instrumenti državne potpore, vrlo lako mogu dovesti i do neželjenih učinaka. Prvotno, porezni izdaci koje, kao što je već navedeno, možemo nazvati neizravnih subvencijama, pate od nedostatka transparentnosti u usporedbi sa subvencijama. Naime, porezni izdaci stvaraju osnovu koja se odnosi na veći broj različitih poreznih subjekata, koji ispunjavaju uvjete za dodjeljivanje takvih potpora. Takvu „opću normu“ je izrazito teško pratiti od strane bilo koje zainteresirane osobe, jer izvješća u kojima bi se naveli subjekti koji iskorištavaju takve mjere i iznos takvih mjera, ili ne postoje, ili su nedovoljno precizna. Dakle, država jest pasivniji subjekt pri propisivanju poreznih izdataka, nego što bi to bila kod subvencija, za koje postoji obveza države da izrijeком dodijeli određenu subvenciju, u određenom iznosu, određenom poduzetniku.³¹ Još jedna negativna strana poreznih izdataka, ali i ostalih instrumenata državnih potpora jest da one negativno utječu na neutralnost sustava, tj. u konkretnom slučaju na neutralnost poreznog sustava. Omogućavajući određenim subjektima porezne izdatke, takvi se subjekti izravno stavljaju u bolji položaj u odnosu na ostale. Stoga ne iznenađuje da porezni izdatci, koja sama po sebi krše neutralnost poreznog sustava, u kombinaciji s netransparentnim dodjeljivanjem istih, mogu dovesti do negativnih učinaka.³²

Porezni izdaci u svojoj osnovi uvijek označavaju smanjenje prihoda države. Iz te činjenice proizlazi sljedeća negativna posljedica uvođenja poreznih izdataka: gubitak proračunskih

²⁹ Bratić, Vjekoslav. „Porezni izdaci: teorijski pregled“, *Financijska teorija i praksa*, vol. 30, br. 2, 2006., str. 113.-127., str. 114.

³⁰ *Ibid*, str. 123.

³¹ *Ibid*, str. 116.

³² *Ibid*, str. 114.

prihoda koji bi se mogli iskoristiti za bilo koju drugu aktivnost države. Takvom mjerom mogu biti pogođeni upravo oni, kojima je državna potpora najviše potrebna, tj. najsiromašniji građani koji ne mogu ostvariti svoja prava, u onoj mjeri, koja bi bila moguća da su proračunski prihodi bili veći.³³

Uvođenjem bilo kojeg poreznog izdatka stvara se potreba za stvaranjem zakonodavne osnove koja bi uređivala iste, što izaziva povećanu složenost poreznog sustava. Povećanje složenosti poreznog sustava dovodi do negativnih posljedica, povećavanja administrativnih troškova pri prikupljanju poreza te neshvatljivosti poreznog zakonodavstva ikome osim poreznim stručnjacima.³⁴ Dobar primjer povećanja složenosti poreznog zakonodavstva može se naći u ponašanju hrvatskog zakonodavca koji je u razdoblju od 2000. do 2001. povećao broj poreznih izdataka s jedne – osobnog odbitka, na čak dvadeset³⁵. Hiperprodukcija poreznih izdataka izaziva i normalizaciju uvođenja takvih mjera, što otvara prostor interesnim skupinama za lobiranje uvođenja novih, a kao što je već navedeno, to dovodi do daljnjeg povećanja složenosti poreznog sustava i novih izvora nejednakosti među poreznim obveznicima³⁶.

2.1. Vrste poreznih izdataka

Porezni izdaci pojavljuju se u brojnim oblicima: kao porezna izuzeća, kao povlastice i olakšice, popusti, odbici, kao isključenja, poticaji, odgode plaćanja porez, kao povlaštene ili smanjenje porezne stope ili kao oslobođenja i umanjenja porezne osnovice ili obveze plaćanja poreza. Najčešće se, no ne i isključivo, uvode u sustavu oporezivanja dohotka i dobiti.³⁷ Prema objektu djelovanja dijele se na one koji umanjuju poreznu osnovicu i one koji umanjuju obvezu plaćanja poreza.³⁸ S obzirom na to da među teoretičarima nema niti jedinstvene definicije

³³ *Ibid*, str 124.

³⁴ *Ibid*, str 125.

³⁵ Bratić, Vjekoslav. „Porezni izdaci u Hrvatskoj“, Financijska teorija i praksa, vol.30, br.2, str. 129.-194., str.130.

³⁶ Bratić, Vjekoslav. „Porezni izdaci: teorijski pregled“, Financijska teorija i praksa, vol. 30, br. 2, 2006., str. 113.-127., str. 125.

³⁷ Bratić, Vjekoslav. Porezni izdaci, Financijska teorija i praksa, vol. 30, br. 2, 2006., str. 195-196, str. 195.

³⁸ Bratić, Vjekoslav. „Porezni izdaci: teorijski pregled“, Financijska teorija i praksa, vol. 30, br. 2, 2006., str. 113.-127., str. 119.

poreznih izdataka, te činjenice da različite države različito definiraju oblike poreznih izdataka, veoma je teško svaki pojedini oblik poreznih izdataka svrstati u jednu od navedenih skupina.

Umanjenje porezne osnovice izražava se u obliku odbitka od plaćanja poreza. Odbici se izračunavaju umnoškom granične porezne stope i visine odbitka, te se izračunavaju u postotcima. Njima se, ustvari, umanjuje oporezivi dohodak. U načelu među porezne izdatke koji umanjuju poreznu osnovicu možemo svrstati: porezne povlastice ili olakšice, porezne odbitke ili porezna umanjena, posebne (najčešće snižene) stope poreza propisanog za određene oporezive vrijednost, porezna izuzeća, izuzeća (isključenja) iz dohotka/dobiti te porezne poticaje.³⁹

Primjer umanjena porezne osnovice u hrvatskom zakonodavstvu nalazimo u članku 13. stavak 1. Zakona o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte.⁴⁰ Između ostaloga, umanjene porezne osnovice propisano je za troškove istraživačko-razvojnih projekata i studija izvedivosti za obveznike poreza na dobit i dohodak u iznosu od 200% prihvatljivih troškova za temeljna istraživanja.

S druge strane, umanjuje obveze plaćanja poreza odnosi se na umanjene dospjelog poreza. Izražava se u nekom fiksnom novčanom iznosu, te obuhvaća različite vrste odbitka od iznosa poreza.⁴¹ Unutar zakonodavstva Republike Hrvatske, najpoznatiji primjer takvog poreznog izdatka je sadržan u članku 14. Zakona o porezu na dohodak⁴², tj. u institutu osobnog odbitka.

U svrhu boljeg razumijevanja rada, u nastavku ću izložiti definicije pojedinih poreznih izdataka kao instrumenata državnih potpora.

1.) Porezna oslobođenja označavaju prvu skupinu poreznih izdataka u okviru instrumenata državnih potpora., Prema definiciji profesora Jelčića, o njima govorimo onda, kada se u skladu s utvrđenom politikom oporezivanja, izuzimaju od oporezivanja pojedini porezni izvori.⁴³ Porezna oslobođenja se razmjerno rijetko primjenjuju na fizičke osobe, ili u obliku povlastice

³⁹ *Ibid*, str 119.

⁴⁰ Zakon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte (NN 64/2018).

⁴¹ Bratić, Vjekoslav. „Porezni izdaci: teorijski pregled“, Financijska teorija i praksa, vol. 30, br. 2, 2006., str. 113.-127., str. 120.

⁴² Zakon o porezu na dohodak (NN 115/16, 106/18).

⁴³ Jelčić, Božidar. Moj bankar. Porezna oslobođenja - definicija, dostupno na: <http://www.moj-bankar.hr/Kazalo/P/Porezna-oslobo%C4%91enja>. (Posljednji pristup: 26.12.2018.).

diplomatima i ostalom međunarodnom osoblju ili kao instrument socijalne politike. S druge strane, porezna oslobođenja česta su pojava kod pravnih osoba. Naime, moguće je osloboditi domaće ili strane poduzetnike u cilju privlačenja njihovih kapitala i investicija na tržište, ali su porezna oslobođenja zabilježena i kod javnih poduzeća koje pružaju javne usluge. Javne usluge se ne plaćaju u njihovom punom iznosu, pa se u cilju financijske održivosti takvih poduzeća propisuju porezna oslobođenja. Primjeri takvih oslobođenja su investitori dugoročnih javnih infrastrukturnih projekata⁴⁴, kao što su poduzeća javnog prometa, plinare, vodovod, elektrocentrale i sl.

2.) Porezne olakšice su oblik smanjenja poreza tako da se ili smanji porezna osnovica ili smanji iznos razrezanog poreza. Način pružanja poreznih olakšica može biti vezan uz osobu poreznog obveznika, poput poreznih olakšica koje se prema Zakonu o državnoj potpore za istraživačko-razvojne projekte dodjeljuju znanstvenim institucijama.⁴⁵ Također je moguće da se porezne olakšice vežu uz porezni objekt pa tako Zakon o državnoj potpore za obrazovanje i izobrazbu predviđa da korisnik državne potpore koji obavlja djelatnost pomorskog prijevoza može umanjiti osnovicu za obračun poreza za 100% opravdanih troškova za obrazovanje i izobrazbu⁴⁶. Porezne olakšice se utvrđuju na dva načina- u apsolutnom iznosu, tako da se porezna olakšica odnosi na određenu novčanu svotu, te u relativnom iznosu, tako da se porezna olakšica odnosi na postotak porezne osnovice ili razrezanog poreza, neovisno od njihovom apsolutnom iznosu.⁴⁷ I u ovome primjeru očita je problematika uvrštavanja pojedinih poreznih izdataka u skupine prema objektu djelovanja. Tako bi se porezne olakšice izračunate u apsolutnom iznosu mogle svrstati u skupinu umanjenja obveze plaćanja poreza. S druge strane porezne olakšice koje se izračunavaju u relativnom iznosu mogu se svrstati u skupinu umanjenja obveze plaćanja poreza ako se odnose na već razrezani porez, a mogu se uvrstiti i u skupinu umanjenja porezne osnovice ako se izračunava prema postotku porezne osnovice.

3.) Porezni poticaji mogu poprimiti različite oblike, ali se obično svrstavaju u dvije skupine: porezni praznici (*tax holidays*) i olakšice po osnovi ulaganja (*investment tax allowances*). Porezni praznici označavaju određeno razdoblje tijekom kojeg je poduzetnik oslobođen plaćanja poreza na dobit. Smisao uvođenja takve mjere je u činjenici da se, omogućivši

⁴⁴ Zakon o porezu na dobit (NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18).

⁴⁵ Zakon o državnoj potpore za istraživačko-razvojne projekte (NN 64/18).

⁴⁶ Zakon o državnoj potpore za obrazovanje i izobrazbu (NN 109/07, 134/07, 152/08, 14/14).

⁴⁷ Jelčić, Božidar. Moj bankar. Porezne olakšice – definicija, dostupno na: <http://www.moj-bankar.hr/Kazalo/P/Porezne-olak%C5%A1ice>. (Posljednji pristup: 10.12.2018.)

poduzetniku takvo razdoblje, država stvara privlačnije poduzetničko okruženje, te omogućuje razmjerno veću dobit poduzetniku. Takva mjera može biti oblikovana tako da se porez ne mora plaćati u cijelosti ili samo djelomično tijekom trajanja takvog razdoblja. Olakšica na osnovi ulaganja se sastoje od različitih mjera, a to su: 1. ubrzana amortizacija (*accelerated depreciation allowance*), 2. umanjenja osnovice po osnovi ulaganja (*investment expenditure allowance*) i 3. odbitaka od poreza po osnovi ulaganja (*investment tax credit*)⁴⁸. Najčešće se koriste u sustavu poreza na dohodak kao porezni poticaji za izgradnju konkurentnosti, ali su mogući i u sustavu poreza na dobit. Najveća problematika poreznih poticaja proistječe iz činjenice da su usmjereni na kratkoročne investicije. Iako sami po sebi ne moraju biti loši, jer i kratkoročne investicije mogu biti pozitivne za gospodarstvo u cjelini i dalje dovode do gubitka na prihodovnoj strani proračuna. Također stvaraju diskriminaciju prema poduzećima koji već posluju na području obuhvaćenom tom mjerom, koji za razliku od novo pridošlih nisu obuhvaćene takvim mjerama.⁴⁹

Pregledom izloženih poreznih izdataka kao instrumenata državne potpore postavlja se pitanje smisla njihovog uvođenja. Naime, porezni izdaci su ponajprije instrument državne potpore koji služi stvaranju veće konkurentnosti tržišta neke države u odnosu na druge. Upravljujući poreznim stopama, vremenom naplate poreza, stvarajući *tax free zone*, javna vlast na jednostavan način može ostvarivati ciljeve gospodarske politike. Slijedom toga, odustajanjem od svoga suverenog prava ubiranja poreza privlači kompanije koje zapošljavaju nove radnike, omogućava se stvaranje *clustera* znanja, neizravno se poboljšava obrazovanje, privlači se visokoobrazovana radna snaga, itd. Da bi takvi instrumenti imali veći utjecaj na gospodarstvo u cjelini, potrebni su subjekti koji svojom veličinom u kratkom vremenu mogu pridonijeti ostvarivanju gospodarskih ciljeva. Na suvremenom tržištu te uvjete ispunjavaju samo multinacionalne kompanije, koje i najviše iskorištavaju te mjere. Porezni izdaci imaju i važno političko značenje, jer se uvođenjem mjera poreznih olakšica brzo postižu vidljivi rezultati, pa se tako uz „žrtvovanje“ dijela prihoda javne vlasti u konačnici se može ostvariti i smanjenje stope nezaposlenosti. Prosječni birač neće (pretjerano) obraćati pažnju na smanjenje prihoda javne vlasti, ali će itekako primijetiti prisutnost (pa i samu fizičku prisutnost zgrade) međunarodne kompanije na domaćem tržištu. Ti se učinci samo povećavaju, što je teritorijalni opseg djelovanja javne vlasti uži. Upravo zbog toga će lokalna javna vlast ostvariti veći

⁴⁸ Kesner-Škreb, Marina "Porezni poticaji." *Financijska teorija i praksa*, vol. 25, br. 1. (2001): 633.-636., str 633.

⁴⁹ Šimović, H. "Porezni poticaji za izgradnju konkurentnosti." *EFZG working paper series*, vol.3, (2008.): str. 1-19., str. 9.

gospodarski, a samim time i politički uspjeh dovođenjem takve kompanije na prostor koji je pod njihovom upravom, nego što bi to bio slučaj s regionalnom ili državnom javnom vlasti.

Neželjeni učinci poreznih izdataka izlaze iz okvira čisto ekonomske problematike, te mogu postati političko pitanje. Negativni učinci su posebno naglašeni ako je predmetna država dio šire nadnacionalne zajednice, poput Europske unije (dalje u tekstu: EU). Upravljajući politikom poreznih izdataka, državna vlast djeluje ponajprije na konkurentnost pojedine kompanije unutar određenog tržišta, dajući prednost takvoj kompaniji, koju ona u redovnom poslovanju ne bi mogla ostvariti. Tako se postiže manja opterećenost takve kompanije, što utječe na trgovinu unutar države, ali i izvan iste. Međutim, dolazi se do problema odmazde drugih država državi koja daje potporu, tako da druge države, želeći održati svoju gospodarsku stabilnost i postići svoje ciljeve gospodarske politike uvode mjere kojima pokušavaju održati konkurentnost svojih poduzeća. Reakcije mogu biti različite, od uvođenja svojih vlastitih mjera državne potpore, uvođenja viših carina na određene proizvode pa i zabrane ili ograničenja uvoza dobara, što dovodi do protureakcije države koja je prva dala potporu. Kroz takvu spiralu međusobnih djelovanja, postoji izrazita šansa za izbijanje trgovačkog rata, te daljnju nestabilnost koja je više puta dovela i do oružanih sukoba. Važno je shvatiti da je odluka javne vlast za davanjem potpora prvotno politička odluka i kao takva može biti sredstvo pritiska jedne države na drugu, osobito ako veće gospodarstvo takvim mjerama prisiljava manje na određene ustupke. No, do puno većeg problema dolazi ako se radi o „većim igračima“ s velikim udjelom na svjetskoj gospodarskoj sceni, poput Narodne Republike Kine i Sjedinjenih Američkih Država, koji zajedno čine 39,16 posto svjetskog BDP-a⁵⁰. Naime, zbog gospodarskog modela Narodne Republike Kine, tzv. „državnog kapitalizma“, koji počiva na upletenosti države u gospodarstvo putem široke državne potpore i subvencija, kineska poduzeća su od početka u povoljnijoj poziciji od poduzeća iz SAD-a. Kao odgovor na takvo ponašanje kineskih vlasti, SAD uvodi više carine na proizvode iz NRK, što izaziva njihov odgovor, a takva ponašanja dovode do zaoštavanja diplomatskih odnosa s moguće nesagledivim posljedicama na čitav svijet.

No, SAD i NRK nisu u bilo kakvom obliku političke zajednice, pa kao takvi subjekti mogu gotovo potpuno slobodno raspolagati mjerama državne potpore, za razliku od članica EU. Sama mogućnost postojanja takve nadnacionalne, političke i gospodarske unije zahtjeva postojanje strožih pravila koji uređuju državne potpore, a sve u cilju ostvarivanja jedinstvenog tržišta i

⁵⁰ Gramer, Robbie. Foreign Policy. „Infographic: Here’s How the Global GDP Is Divvied Up“. <https://foreignpolicy.com/2017/02/24/infographic-heres-how-the-global-gdp-is-divvied-up/>. (posljednji pristup: 10.12.2018.).

slobodnog kretanja ljudi i dobara unutar EU. Uvođenjem bescarinskog režima države su odustale od jednog dijela svojih prerogativa, ali su s druge strane zahtijevale određena jamstva ponašanja drugih država, što se, među ostalim, odnosi i na uređivanje zakonitosti državnih potpora, o čemu ću posebno obratiti pozornost u daljnjem radu,

3. Uređenje državnih potpora unutar Europske unije

Glavni ciljevi prava državnih potpora unutar Europske unije su: izbjegavanje poremećaja tržišnog natjecanja preferencijalnim odabirom poduzeća, primatelja državne potpore; izbjegavanje poremećaja ekonomskog razvoja različitih djelatnosti unutar određenih tržišta te samokontrola zajedničkog tržišta Europske unije u odnosu na tržišta trećih država. U navedenim ciljevima, obuhvaćene su i štetne posljedice koje dodjela državne potpore može uzrokovati. Upravo zbog mogućnosti ozbiljnog utjecaja na gospodarstvo, Europska unija definira državne potpore u svom temeljnom aktu – Ugovoru o funkcioniranju Europske unije⁵¹ (dalje u tekstu: UFEU) te ih stavlja pod svoju isključivu nadležnost. One čine i dio ovlasti Europske unije da utvrđuje ovlasti tržišnog natjecanja, potrebnih za funkcioniranje njezinog unutarnjeg tržišta. Državna potpora predstavlja prednost, koja je u bilo kojoj formi selektivno dodijeljena poduzećima od strane državne javne vlasti⁵². Preciznije, to je bilo koji oblik potpore dan od države ili kroz državna sredstva koja ispunja kriterije iz članka 107. UFEU-a. Navedeni članak predstavlja osnovu prava Europske unije u području državnih potpora i ujedno postavlja relativnu zabranu davanja državne potpore unutar država članica: „*Osim ako je Ugovorima drukčije predviđeno, svaka potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku koja narušava ili prijete 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.*“

Da bi se neka potpora smatrala državnom, mora ispuniti sljedeća 4 kriterija iz gore navedenoga članka:

⁵¹ Ugovor o funkcioniranju Europske unije. OJ C 202, 7.6.2016, p. 1–388.

⁵² European Commission. European Commission (Competition – State Aid), http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/. (posljednji pristup: 10.12.2018.).

1.) Prvi uvjet, koji dovodi do aktivacije članka 107. jest da mora postojati „potpora“, ali u smislu ekonomske prednosti. Različite vrste “potpore” uzet će se u obzir tijekom odlučivanja o primjenjivosti ovoga članka. Drugim riječima, točan oblik mjere nije odlučan da bi se utvrdilo dodjeljuje li se njome gospodarska prednost poduzetniku. Uz pozitivnu gospodarsku prednost, relevantno je za pojam državne potpore, i smanjenje gospodarskog opterećenja, koje samo za sebe može predstavljati prednost. Smanjenje gospodarskog opterećenja široka je kategorija koja obuhvaća svako smanjenje naknada koje su obično uključene u proračun poduzetnika, tj. u kojima su gospodarski subjekti oslobođeni od sastavnih troškova svojih gospodarskih djelatnosti.⁵³ Dakle, potrebno je obratiti pozornost i na porezne olakšice. Tu je važno spomenuti i *Private Investor Test*⁵⁴, kojim se utvrđuje da li primitak državne potpore u obliku ekonomske prednosti postoji te je li potpora dana „bez adekvatnog razmatranja“, tj. bi li privatni poduzetnik, u normalnim okolnostima, primjerice, očekujući uobičajeni gubitak u sklopu svoje investicije, bez državne potpore i izvršio tu investiciju. Osim toga, učinak mjere čini suštinu utvrđivanja postojanja prednosti. Prema tome, prednost postoji kada je financijsko stanje poduzeća obogaćeno intervencijom države, po uvjetima koji nisu u skladu s uobičajenim tržišnim uvjetima. Tijekom procjene prednosti, financijsko stanje poduzeća nakon dodjeljivanja potpore mora biti uspoređeno s financijskom situacijom u slučaju da mjera nije izvršena.⁵⁵

2.) Potpora mora biti odobrena direktno ili indirektno od strane države ili kroz državna sredstva. Postavlja se pitanje, kako se tumači pojam države u okviru članka 107. UFEU-a. Naime, prema tumačenju Suda Europske unije, državna sredstva uključuju sve resurse javnoga sektora, uključujući resurse unutardržavnih entiteta (decentralizirana, federativna, regionalna ili druga)⁵⁶. Dakle, obuhvaća potporu odobrenu od središnje, regionalne ili lokalne vlasti.

3.) Potporom mora biti ostvarena prednost za poduzeće primatelja potpore, koji je dodjelom potpore „preferiran“ u odnosu na ostala poduzeća ili u odnosu na ostalu robu na istom tržištu (uvjet selektivnosti). Poduzeća su definirana od strane Suda Europske unije kao entiteti

⁵³ European Commission. Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union C/2016/2946. OJ C 262, 19.7.2016, p. 1–50, str.15.

⁵⁴ Allen & Overy. Application of the "private investor principle" in state aid, <http://www.allenoverly.com/publications/en-gb/european-finance-litigation-review/northern-europe/Pages/Application-of-the-private-investor-principle-in-state-aid.aspx>. (posljednji pristup: 10.12.2018.).

⁵⁵ Presuda Suda Europske unije, od dana 2. srpnja 1974. godine, Italija protiv Komisije, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, para. 13.

⁵⁶ Presuda Suda Europske unije, od dana 14. listopada 1987. godine, Njemačka protiv Komisije, 248/84, ECLI:EU:C:1987:437, para. 17.

uključeni u ekonomsku aktivnost, neovisno o njihovom pravnom statusu i načinu na koji su financirani. Prema tome, klasifikacija poduzeća ovisi o prirodi njihovog djelovanja. Sud Europske unije također drži da se bilo koja aktivnost koja se sastoji od nuđenja dobara i usluga na tržištu smatra ekonomskom aktivnosti.⁵⁷

4.) Konačno, mjera državne potpore odobrena od strane države mora uzrokovati (a) narušavanje tržišnoga natjecanja i (b) utjecati na trgovinu između država članica. Smatra se da takva mjera narušava ili prijeti narušavanjem tržišnoga natjecanja kada je usmjerena popravljajući tržišne pozicije poduzeća primatelja potpore u usporedbi s drugim poduzećima s kojima se na tržištu natječe. Detaljnije, narušavanje tržišnoga natjecanja uglavnom postoji kada država odobrava financijsku prednost poduzeću u liberaliziranom sektoru, gdje postoji ili bi mogla postojati tržišno natjecanje⁵⁸. S druge strane, kod procjene može li određena državna potpora utjecati na trgovinu između država članica ključno je utvrditi jača li državna financijska potpora poziciju poduzeća u usporedbi s drugim poduzećima koja djeluju na unutarnjem tržištu EU.⁵⁹

Unatoč načelnoj zabrani državne potpore, u nekim slučajevima ona može biti spojiva s unutarnjim tržištem, ako promiče legitimne ciljeve i zadovoljava načelo proporcionalnosti.

Iznimke su izričito određene člankom 107., stavkom 2. i 3. UFEU-a i svrstane u 2 kategorije:

1.) Potpore koje su spojive s unutarnjim tržištem označavaju potpore čiji su pozitivni učinci uvijek prema svojoj namjeni snažniji od negativnih učinaka narušavanja tržišnoga natjecanja.⁶⁰ Taksativno su nabrojena 3 slučaja potpora spojivih s unutarnjim tržištem:

1.1. potpore socijalnog karaktera koje se dodjeljuju pojedinim potrošačima ako se to čini bez diskriminacije u odnosu na podrijetlo predmetnih proizvoda;

1.2. potpore za otklanjanje štete zbog prirodnih nepogoda ili izvanrednih događaja;

⁵⁷ European Commission. Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union. *op cit.*, str. 3. i str. 15.

⁵⁸ *Ibid.*, str. 41.

⁵⁹ *Ibid.*, str. 42.

⁶⁰ European Commission. State aid: training session for Broadband Competence Offices, p.1.-21., str.6. dostupno na: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/state-aid-training-session-broadband-competence-offices> (zadnji pristup 23.12.2018.).

1.3. potpore koje se dodjeljuju gospodarstvu određenih područja Savezne Republike Njemačke, na koje je utjecala podjela Njemačke, u mjeri u kojoj je ta potpora potrebna kako bi se nadoknadile posljedice gospodarski nepovoljnijeg položaja prouzročenog tom podjelom.

2.) Potpore koje se mogu smatrati spojivima s unutarnjim tržištem, ali nakon provedenog odgovarajućeg postupka provjere kojeg provodi Europska komisija i pozitivne ocjene. Radi se o potporama koje bi same po sebi predstavljale zabranjenu državnu potporu, ali se u određenim slučajevima mogu smatrati spojivima s unutarnjim tržištem. U ovu skupinu spadaju:

2.1. potpore za promicanje gospodarskog razvoja područja na kojima je životni standard nizak ili na kojima postoji velika podzaposlenost te regije;

2.2. potpore za promicanje provedbe važnog projekta od zajedničkog europskog interesa ili za otklanjanje ozbiljnih poremećaja u gospodarstvu neke države članice;

2.3. potpore za olakšavanje razvoja određenih gospodarskih djelatnosti ili određenih gospodarskih područja ako takve potpore ne utječu negativno na trgovinske uvjete u mjeri kojoj bi to bilo suprotno zajedničkom interesu;

2.4. potpore za promicanje kulture i očuvanje baštine ako takve potpore ne utječu na trgovinske uvjete i tržišno natjecanje u Uniji mjeri u kojoj bi to bilo suprotno zajedničkom interesu;

2.4. druge vrste potpora koje Vijeće odredi svojom odlukom na prijedlog Komisije.

3.1. Postupak odobrenja državnih potpora unutar Europske unije

Da bi država članica mogla dodijeliti potporu, mora dobiti odobrenje Europske Komisije, u čijoj je nadležnosti kontrola raspolaganja dodjeljivanja državne potpore od strane država članica, sukladno članku 108. UFEU⁶¹. Ako Europska Komisija ustanovi da

⁶¹ Članak 108. st. 2. UFEU-a: „Na zahtjev države članice, Vijeće može, odstupajući od odredaba članka 107. ili uredaba predviđenih člankom 109., jednoglasno odlučiti da se, ako iznimne okolnosti opravdavaju takvu odluku, potpora koju ta država dodjeljuje ili namjerava dodijeliti smatra spojivom s unutarnjim tržištem.“

pojedina mjera nije spojiva s unutarnjim tržištem ili se takva potpora koristi suprotno pravilima, Europska Komisija donosi odluku kojom nalaže da dotična država mora ukinuti ili izmijeniti potporu na način na koji ona odredi u određenom roku. Pravo podnijeti primjedbu za korištenje državnih potpora na nezakonit način imaju i Europska Komisija i zainteresirana država, koje u slučaju ne postupanja države kojoj je naložena izmjena ili ukidanje takve potpore mogu neposredno uputiti predmet Sudu Europske unije. Na zahtjev države članice, Europsko Vijeće može jednoglasno odlučiti da u slučaju iznimnih okolnosti potpora koja se inače ne bi smatrala spojiva s unutarnjim tržištem smatra spojivom. Ako je Europska Komisija već započela s postupkom provjere spojivosti državne potpore s unutarnjim tržištem, a dotična država pošalje svoj zahtjev Europskom Vijeću, dolazi do suspenzije tog postupka dok Vijeće ne objavi svoj stav. Vijeće ima 3 mjeseca za objavu svoga stava, međutim ako ne objavi svoj stav u tom roku, o predmetu odlučuje Europska Komisija. Nadalje, postoji obveza država članica da obavještavaju Europsku Komisiju o svim planovima za dodjelu ili izmjenu potpora kako bi se o njima mogla očitovati te u slučaju nespojivosti takvog plana s člankom 107. UFEU, bez odgode pokreće postupak donošenja odluke kojom se nalaže državi da ne primjenjuje predložene mjere sve do donošenja konačne odluke. Ipak, Europska Komisija ima prerogativu donijeti uredbe koje se odnose na kategorije državnih potpora za koje je Vijeće na temelju članka 109.⁶² utvrdilo da se mogu izuzeti iz postupka predviđenog u članku 108. stavak 3. UFEU-a.

Prilikom utvrđivanja je li državna potpora izuzeta od obveze prijave Europskoj komisiji potrebno je uzeti u obzir i Uredbu (EU) br. 651/2014 o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem u primjeni članka 107. i 108. Ugovora⁶³ (*General Block Exemption Rules*, u daljnjem tekstu GBER), koja se primjenjuje od 1.7.2014. do 31.12.2020⁶⁴. GBER pruža brojne kategorije državnih potpora koje su izuzete od obveze

⁶² Članak 109. UFEU-a: „Vijeće može, na prijedlog Komisije i nakon savjetovanja s Europskim parlamentom, donijeti sve odgovarajuće uredbe za primjenu članka 107. i 108., pri čemu osobito može odrediti uvjete pod kojima se primjenjuje članak 108. stavak 3., kao i vrste potpore koje su izuzete iz tog postupka.“

⁶³ General Block Exemption Regulation, SL EU, L 187, od 26.6.2014.

⁶⁴ Ministarstvo financija. Državne potpore izuzete od obveze prijave europskoj komisiji. <http://www.mfin.hr/hr/drzavne-potpore-izuzete-od-obveze-prijave-europskoj-komisiji>. (posljednji pristup:11.12.2018.).

prijave i čije su obveze suspendirane u odnosu na članak 108. stavak 3. UFEU-a⁶⁵. Potrebno je naglasiti da je Uredba o skupnom izuzeću u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama Europske unije.⁶⁶

3.2. Porezni izdaci kao mjera državne potpore u Europskoj uniji

Osim člancima 107. i 108 UFEU, koji „općenito“ uređuju pravo državnih potpora, porezni izdaci kao mjera državne potpore u Europskoj uniji uređeni su i člancima 110. do 113. UFEU. Navedeni članci uređuju pravila kojima se posebno uređuju porezne izdatke koji se mogu smatrati državnom potporom.⁶⁷ Nadalje, u članku 113. uređuje se prerogativa Europskoga vijeća da donosi odredbe za usklađivanje zakonodavstva o porezu na promet, trošarinama i ostalim oblicima posrednog poreza u cilju funkcioniranja unutarnjeg tržišta i izbjegavanja narušavanja tržišnog natjecanja.⁶⁸ Iako je očito je da se ta prerogativa ne odnosi na neposredne poreze, tijela Europske unije su ipak poduzele određene aktivnosti kojima se uređuju i neposredni porezi. Tako je Europska komisija izdala „Obavijest Komisije o primjeni propisa o državnim potporama na mjere koje se odnose na izravno oporezivanje poduzetnika“ (u daljnjem tekstu Obavijest).⁶⁹ Glavni cilj Obavijesti je povećanje transparentnosti poreznih izdataka, suzbijanja štetnog tržišnog natjecanja porezima te dosljednost i jednaki tretman država članica.⁷⁰ Također, Obavijest navodi kumulativne kriterije koje pojedini porezni izdatak mora ispuniti da bi se smatrao državnom potporom u smislu članka 107. UFEU-a, a to su sljedeći :

⁶⁵ Članak 108., stavak 4. UFEU-a: „Komisija može donijeti uredbe koje se odnose na kategorije državne potpore za koje je Vijeće na temelju članka 109. utvrdilo da se mogu izuzeti iz postupka predviđenog stavkom 3. ovog članka.”.

⁶⁶ Ministarstvo financija. Državne potpore izuzete od obveze prijave Europskoj komisiji <http://www.mfin.hr/hr/drzavne-potpore-izuzete-od-obveze-prijave-europskoj-komisiji>. (posljednji pristup: 11.12.2018.).

⁶⁷ Ugovor o funkcioniranju Europske unije. OJ C 202, 7.6.2016, p. 1–388., p 90.-91.

⁶⁸ Članak 113. UFEU-a: „Vijeće, odlučujući jednoglasno, u skladu s posebnim zakonodavnim postupkom i nakon savjetovanja s Europskim parlamentom te Gospodarskim i socijalnim odborom, donosi odredbe za usklađivanje zakonodavstva o porezu na promet, trošarinama i ostalim oblicima posrednih poreza u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje nužno da bi se osigurala uspostava i funkcioniranje unutarnjeg tržišta i kako bi se izbjeglo narušavanje tržišnog natjecanja.“.

⁶⁹ European Commission. „Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation “.98/C 384/03. OJ C 384/3, 10.12.1998., p 1.-7.

⁷⁰ *Ibid.*, str.1.

- 1.) mjerom se mora primateljima davati prednost koja ih oslobađa davanja koja inače moraju snositi iz svojih proračuna (putem smanjenja porezne osnovice, potpuno ili djelomično smanjenje iznosa poreza , odgoda plaćanja, stavljanje izvan snage ili reprogramiranja poreznog duga.),
- 2.) prednost se mora dati od države ili iz državnih sredstava. Gubitak poreznih prihoda jednak je potrošnji državnih (kao i regionalnih i lokalnih) sredstava u obliku fiskalnih izdataka. Nadalje, državna potpora može se dati kako putem poreznih propisa zakonodavnog, regulatornog ili upravnog obilježja, tako i putem postupaka poreznih tijela.
- 3.) mjera mora utjecati na tržišno natjecanje i trgovinu između država članica. Ovaj kriterij pretpostavlja da korisnik mjere obavlja gospodarsku djelatnost(bez obzira na njegov pravni status, način financiranja, iznosa potpore, veličine korisnika, udjela na tržištu, činjenice da se ne bavi izvozom ili svoju proizvodnju gotovo u potpunosti izvozi izvan Zajednice)
- 4.) Naposljetku, mjera mora biti specifična ili selektivna tako da u povoljniji položaj stavlja „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe”. Ova selektivna prednost može proizlaziti iz izuzeća od poreznih propisa zakonodavnog, regulatornog ili upravnog obilježja ili iz diskrecijskog postupanja poreznih tijela. ⁷¹

3.3. Analiza slučaja Apple

Pitanje zakonitosti poreznih izdataka kao državnih potpora privukao je značajnu pozornost javnosti unutar Europske unije kroz najzvučniji slučaj - Apple⁷². Problematika ovog slučaja

⁷¹ *Ibid.*, str. 2.

⁷² Europski Sud pravde, Slučaj Apple Sales International and Apple Operations Europe protiv Europske komisije. OJ C 53, 20.2.2017.

počiva na obvezujućim poreznim mišljenjima (engl. *advance tax rulings*). Usprkos nepostojanju jedinstvenog tumačenja ovog pojma, radi se o postupanju poreznog tijela na temelju prethodnog formalnog zahtjeva poreznog obveznika. Riječ je o sporazumu poreznog tijela i zainteresiranog poduzeća, koje namjerava obavljati određene aktivnosti na tržištu, u kojem porezno tijelo daje mišljenje o poreznom tretmanu takvog poduzeća za takve aktivnosti. Ako uistinu dođe do ostvarenja takvih aktivnosti, porezno tijelo je obvezano postupati sukladno svome mišljenju.⁷³ Sama po sebi, obavezujuća porezna mišljenja, ne predstavljaju nezakonite državne potpore, ali mogu dovesti do selektivnosti, osobito ako se radi o podtipu obvezujućih poreznih mišljenja, prethodnih sporazuma o transfernim cijenama (engl. *advance pricing agreement*, dalje u tekstu: APA). APA sporazumi predstavljaju ostvarenje sporazuma između poreznog obveznika i poreznog tijela u kojem se, za određeno razdoblje, utvrđuju posebna pravila o transfernim cijenama unutar grupe koja predstavlja porezni obveznik.⁷⁴ U vezi s time postoji izvjestan stav Europske komisije o zabrani odstupanja od načela neovisnosti pri donošenju takvih akata, jer dovode do selektivnosti. Izrazitu važnost Europska komisija daje i preporukama sadržanim u OECD⁷⁵-ovim Smjernicama o transfernim cijenama⁷⁶, pa i zabrani određenih modela APA sporazuma (*cost-plus method, resale price method*).⁷⁷

Postavlja se pitanje kako je Apple iskoristio porezne sustave SAD-a i Irske za izbjegavanje plaćanja poreza? Krovno društvo Apple Inc. je za potrebe ulaska na europsko tržište osnovao više zavisnih društava te u ista postavljao članove uprave koji su zaposlenici Apple Inc, a koji žive u SAD-u, te se po irskom pravu smatra nerezidentom. Razlog tome leži u činjenici da se njihovo mjesto „središnje uprave i nadzor poslovanja“ nalaze u drugoj državi, a ne smatra se niti rezidentom SAD-a, jer nije osnovano prema pravu SAD-a⁷⁸.

Time su Appleova zavisna društva ustvari postala nerezidentni obje države i samim time nisu bili obveznici plaćanja poreza. Važnost gore spomenutih poreznih akata vidljiva je u tome

⁷³ Gadžo, Stjepan. Oporezivanje dobiti multinacionalnih kompanija i pravo državnih potpora Europske unije: studija “slučaja Apple”. Pravni vjesnik, vol. 34, br.1, 2018. str. 79-125, str. 102.

⁷⁴ *Ibid*, str. 103.

⁷⁵ Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj.

⁷⁶ OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2017, OECD Publishing, Paris.

⁷⁷ Gadžo, Stjepan. Oporezivanje dobiti multinacionalnih kompanija i pravo državnih potpora Europske unije: studija “slučaja Apple”, *op. cit.* str. 104.

⁷⁸ *Ibid.*, str. 105.-106.

što daju sigurnost i neku perverziju „pravne osnove“ međunarodnim korporacijama za izbjegavanje plaćanja poreza, blagoslovljen od strane države koja na poprilično „sivom“ području prava državnih potpora nastoji izigrati pravila i svoje gospodarstvo učiniti konkurentnijim. Razmjer prouzročene štete najbolje se vidi u odluci Europske Komisije⁷⁹, koja je praksu izdavanja obvezujućih poreznih mišljenja proglasila zabranjenom državnom potporom te je Irskoj naložila tzv. povrat nezakonite potpore, tj. povrat neplaćenog poreza u iznosu od 13 milijardi eura⁸⁰.

Iz pregleda izloženog slučaja, ne čudi da se pravila Europske unije o državnim potporama sve više usmjeravaju kao instrument za sprječavanje tzv. agresivnog planiranja te postizanje „pravednijeg“ oporezivanja multinacionalnih kompanija.

⁷⁹ European Commission. State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm. (posljednji pristup: 10.12.2018.).

⁸⁰ Nick Statt. The Verge. Apple agrees to pay Ireland \$15.4 billion in back taxes to appease EU, <https://www.theverge.com/2017/12/4/16736114/apple-ireland-european-union-order-back-taxes-agreement>. (posljednji pristup: 10.12.2018.).

4. Pravno uređenje državnih potpora u Republici Hrvatskoj

Iako su država i druga tijela javne vlasti vršile intervencije u gospodarstvo, koje bi se po sadašnjem uređenju u Europskoj Uniji smatrale državnim potporama, pravno uređenje državnih potpora u Republici Hrvatskoj započinje 29. listopada 2001, kada Republika Hrvatska u Luxembourgu potpisuje Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju između Europskih zajednica i njihovih članica i Republike Hrvatske⁸¹ (dalje u tekstu: SSP). Između ostaloga, Republika Hrvatska je preuzela obvezu usklađivanja zakonodavstva s pravnom stečevinom EU. U svrhu ispunjavanja te obveze Hrvatski Sabor 2003. godine usvaja prvi Zakon o državnim potporama⁸² (dalje u tekstu: ZDP), a 2005. drugi Zakon o državnim potpora⁸³. Spomenutim aktima Republika Hrvatska je uskladila svoje zakonodavstvo s pravom EU, prvenstveno u postupovnom smislu, dok je materijalna pravila o uvjetima dodjele državnih potpora iz pravne stečevine Europske unije (*acquis communautaire*) izravno „prenijela“ prevedene na hrvatski jezik u obliku odluke Vlade Republike Hrvatske.⁸⁴ Približavanjem ulaska Republike Hrvatske u EU, nastaje potreba potpune usklađenosti hrvatskog zakonodavstva s pravom EU što je rezultiralo donošenjem novog ZDP-a⁸⁵ 2013. godine. Ipak, odredbe ZDP-a iz 2005 nisu bile u skladu s osnivačkim Ugovorom EU (UFEU). Kako je UFEU po svom obliku međunarodni ugovor, i po hijerarhiji pravnih propisa dolazi ispred zakona, u konkretnom slučaju došlo bi do izravne primjene prava EU. Smatrajući da interes pravne sigurnosti to zahtjeva, a u cilju olakšanja postupanja građana i institucija, hrvatski zakonodavac mijenja navedeni zakon ZDP-om iz 2013. godine, uređuju se državne potpore samo u dijelu koji nije uređen pravnom stečevinom EU i time popunjava potencijalne pravne praznine.⁸⁶

Nadalje, 2014. godine Europska Komisija donosi Uredbu (EU) br. 651/2014 o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem u primjeni članaka

⁸¹ Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju između Europskih zajednica i njihovih članica i Republike Hrvatske, (NN-MU 14/01, 14/01, 1/05, 7/05, 9/05, 11/06, 10/08, 1/09 I 10/11).

⁸² Zakon o državnim potporama (NN 47/2003).

⁸³ Zakon o državnim potporama (NN 140/2005).

⁸⁴ Delač, M, Đipalo, S. Državne potpore u Republici Hrvatskoj, državi članici Europske Unije - osvrt na novi Zakon o državnim potporama, Hrvatska pravna revija, vol. 9., br. 13., 2013, str. 30.-37., str.30.-31.

⁸⁵ Zakon o državnim potporama (NN 72/2013).

⁸⁶ Delač, M, Đipalo, S. Državne potpore u Republici Hrvatskoj, državi članici Europske Unije - osvrt na novi Zakon o državnim potporama, *op. cit.*, str.32-33.

107. i 108. Ugovora⁸⁷ (*General Block Exemption Rules*, u daljnjem tekstu GBER). U svrhu prilagođavanja hrvatskog zakonodavstva 2017. donosi se novi ZDP⁸⁸, koji osigurava pretpostavke za provedbu GBER-a. Prema ZDP-u prijedlog pojedinačne potpore ili programa državne potpore koji predviđaju dodjelu potpora iz GBER-a, davatelji potpore, prijavljuju Ministarstvu financija. Ministarstvo financija, zatim daje mišljenje o usklađenosti potpora s pravilima iz Uredbe o skupnom izuzeću i smjernicama politike državnih potpora. Programi ili pojedinačne potpore moraju biti u cijelosti usklađeni s Uredbom o skupnom izuzeću da bi Ministarstvo financija dalo pozitivno mišljenje.

Kako je već spomenuto, državne potpore čine dio tržišnog natjecanja, gdje EU ima isključivu nadležnost, što ima za posljedicu da države članice ne smiju svojim propisima samostalno uređivati tu materiju. Jedini oblik pravila koji države članice mogu donositi su postupovna pravila pa tako je i ministar financija Republike Hrvatske 2017. donio Pravilnik o dostavi prijedloga državnih potpora, podataka o državnim potporama i potporama male vrijednosti te registru državnih potpora i potpora male vrijednosti.⁸⁹

Osim obveze usklađivanja svog zakonodavstva s pravom EU, Republika Hrvatska je preuzela i obvezu uspostave operativno nezavisnog tijela s ovlastima za odobravanje državnih potpora i ovlašću naloga njihovog povrata u slučaju nezakonitosti, pa se tako na temelju ZDP-a osniva Agencija za zaštitu tržišnog natjecanja, koja je odgovorna izravno Saboru.⁹⁰ Ipak, izmjenama Zakona o državnim potporama iz 2014. Agencija za zaštitu tržišnog natjecanja gubi tu prerogativu, te se sve ovlasti vezane za državne potpore objedinjavaju u jednom tijelu - Ministarstvu financija.

4.1. Porezni izdaci kao instrument državne potpore u Republici Hrvatskoj

⁸⁷ General Block Exemption Regulation, SL EU, L 187, od 26.6.2014.

⁸⁸ Zakon o državnim potporama, (NN 47/14 , 69/17).

⁸⁹ Pravilnik o dostavi prijedloga državnih potpora, podataka o državnim potporama i potporama male vrijednosti te registru državnih potpora i potpora male vrijednosti (NN 125/17).

⁹⁰ Delač, M, Đipalo, S. Državne potpore u Republici Hrvatskoj, državi članici Europske Unije - osvrt na novi Zakon o državnim potporama, *op. cit.*, str.31.

Kako je već navedeno, porezni izdaci kao instrument državne potpore u Republici Hrvatskoj spadaju u skupinu A2 - oprost poreza, porezna oslobođenja, izuzeća i olakšice. Osim navedenih, u skupinu A2 ulaze i snižavanje, oslobođenje, olakšice, izuzeće i oprost plaćanja doprinosa, odgode pri plaćanju poreza, otpis duga i odgode pri podmirenju duga.⁹¹

Primjeri poreznih izdataka kao instrumenata državne potpore su izrazito brojni. Ipak u cilju sistematizacije, može se reći da postoje četiri „*lex generalis-a*“: Zakon o porezu na dohodak⁹², Zakon o porezu na dobit⁹³, Zakon o porezu na promet nekretnina⁹⁴ i Zakon o porezu na dodanu vrijednost⁹⁵. Nabranjanje svih pojedinih primjera koji uređuju porezna izuzeća unutar ove 4 skupine bi bilo kontraproduktivno, s obzirom na to da se samo unutar sustava porez na dohodak nalazi 19 različitih primjera poreznih izdataka.⁹⁶

Značaj poreznih izdataka kao instrumenata državnih potpora najlakše je uvidjeti pregledom iznosa poreznih izdataka u sveukupnom iznosu dodijeljenih potpora. U Republici Hrvatskoj je u 2016. godini dodijeljeno ukupno 11.418,9 milijuna kuna potpora, što je povećanje za 1.542,3 milijuna kuna odnosno 15,6 posto u odnosu na 2015. godinu kada su dodijeljene potpore iznosile 9.876,6 milijuna kuna, te povećanje za 2.470,4 milijuna kuna odnosno 27,6 posto u odnosu na 2014. godinu kada su dodijeljene potpore u iznosu od 8.948,5 milijuna kuna.⁹⁷

⁹¹ Ministarstvo financija. Državne potpore, Godišnji izvještaj o državnim potporama za 2016. godinu., *op cit.*, str.72.

⁹² Zakon o porezu na dohodak (NN 106/18).

⁹³ Zakon o porezu na dobit (NN 106/18).

⁹⁴ Zakon o porezu na promet nekretnina (NN 106/18).

⁹⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 106/18).

⁹⁶ Bratić, Vjekoslav. "Porezni izdaci u Hrvatskoj: porez na dohodak, na dobit, na promet nekretnina i na dodanu vrijednost." *Financijska teorija i praksa*, vol. 30, br. 2, 2006, str. 103-112., str. 108, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/5246>.

⁹⁷ Ministarstvo financija. Državne potpore, Godišnji izvještaj o državnim potporama za 2016. godinu., *op cit.*, str.10.

Ukupni iznos poreznih izdataka u RH 2016. je iznosio 1.258,8 milijuna kuna ili 11,0 posto⁹⁸, 2015. je iznosio 1.079,6 milijuna kuna ili 10,9 posto⁹⁹, a 2014. godine je iznosio 993,9 milijuna kuna odnosno 11,6 posto¹⁰⁰ ukupno dodijeljenih potpora.

Navedeni podaci pokazuju da su porezne izdatke odlikuje relativno stabilna bilanca u ukupnom iznosu državnih potpora, s blagom tendencijom porasta.

5. Zaključak

Iz pregleda izloženog materijala jasno je da je zakonodavstvo Republike Hrvatske koje uređuje državne potpore usklađeno s pravnom stečevinom EU. Problematika poreznih izdataka kao instrumenata državne potpore u EU, pa tako i u Republici Hrvatskoj, prvotno je usmjerena tumačenju i uređivanju „sivih zona“ poreznih izdataka, koje nisu uređene ili nisu dovoljno jasno uređene, pa samim time mogu dovesti do zlouporaba, kao što je prikazano u analizi slučaja Apple. Kao članica Europske Unije, hrvatski zakonodavac i institucije moraju implementirati mjere koje donosi EU. Iako to razvijenim državama EU ne predstavlja izazov, obzirom na dugotrajnu praksu usklađivanja domaćeg zakonodavstva sa zakonodavstvom EU, te pravnu sigurnost što se tiče poreznih propisa, to nije slučaj u Republici Hrvatskoj. Sve institucije su relativno nove i neuređene u usporedbi s institucijama većine ostalih članica te su suočene s neodrživim izmjenama zakonodavstva unutar same države te time stvaraju pravnu nesigurnost. Teško je očekivati da će takve institucije biti sposobne pratiti izrazito komplicirani razvoj instituta usmjerene na problematiku poreznih izdataka, kada je očito da jedva prate razvoj na „domaćoj sceni“.

Nadalje, praksa izdavanja državnih potpora u Republici Hrvatskoj nije usklađena s praksom drugih članica Europske Unije. Naime, potpore za poticanje industrije i usluga u EU 28, iznosile su 97,27 milijardi eura ili 0,65 posto BDP-a, od kojih je gotovo 95,6 posto dodijeljeno za

⁹⁸ Ministarstvo financija. Državne potpore, Godišnji izvještaj o državnim potporama za 2016. godinu., *op cit.*, str.11.

⁹⁹ Ministarstvo financija. Državne potpore, Godišnji izvještaj o državnim potporama za 2015. godinu, Zagreb, ožujak 2017., str. 11.

¹⁰⁰ Ministarstvo financija. Državne potpore, Godišnji izvještaj o državnim potporama za 2014. Godinu, Zagreb, travanj 2016., str. 18.

poticanje horizontalnih ciljeva od zajedničkog interesa. S druge strane u 2016. Republika Hrvatska ukupan iznos državnih potpora u Republici Hrvatskoj iznosi 1,67 posto BDP-a, tj. gotovo trostruko više od prosjeka Europske unije. Udio horizontalnih potpora iznosi tek 0,63 posto hrvatskoga BDP-a, tj. nešto više od 30 posto ukupno dodijeljenih sredstava što pokazuje općenito nisku razinu povoljnijih državnih potpora, a takva se praksa s loše odražava na gospodarstvo u cjelini.¹⁰¹ Stoga je jasno da Republika Hrvatska mora svoje mjere državnih potpora, ponajprije reducirati i usmjeriti ka horizontalnim potporama u cilju stvaranja povoljnijeg poduzetničkog okruženja, a ne sektorskim kao mjeru kupovanja socijalnog mira i spašavanja gubitaka.

Naposljetku, ukupni iznos poreznih izdataka u EU čini 31.7 posto svih dodijeljenih državnih potpora u 2016.¹⁰² U isto vrijeme, Republika Hrvatska je samo 11 posto svih dodijeljenih državnih potpora dodijelila u obliku poreznih izdataka. S obzirom da je namjena poreznih izdataka prvenstveno poticanje konkurentnosti industrije, u ovom slučaju je potrebno povisiti iznos dodijeljenih državnih potpora. Iako se može reći da porezni izdaci kao instrument državnih potpora imaju svoje opasnosti, moramo uzeti u obzir sveukupno ekonomsko stanje u Republici Hrvatskoj. Dodjeljivanjem poreznih izdataka u većem postotku nego u ovome trenutku, raste šansa za privlačenjem poduzetnika, osobito onih većih. Značenje dovođenja samo jedne kompanije u rangu Apple-a, iako je, kao što je to navedeno u ovome radu, povezano s ogromnim brojem opasnosti, može imati itekako blagotvoran učinak na gospodarstvo u cjelini. U trenutku kada se suočavamo s demografskim kolapsom, poslije kojeg neumitno slijedi i ekonomski, dovođenje takve kompanije može imati blagotvoran utjecaj ne samo na ekonomiju, nego i na sam moral stanovništva, a porezni izdaci mogu biti jedno od sredstava za postizanje tog cilja.

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² European Commission. „State Aid Scoreboard 2017.“, dostupno na https://webgate.ec.europa.eu/comp/redisstat/databrowser/view/COMP_AI_SA_XSCOMP_AI_SA_02/default/table?category=COMP_SHARE, (zadnji pristup 26.12.2018.).

Literatura

Pozitivno zakonodavstvo

- Zakon o državnim potporama (Narodne novine, dalje u tekstu: NN, 47/2014, 69/2017).
- Zakon o porezu na dobit (NN 106/2018).
- Zakon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte (NN 64/2018).
- Zakon o porezu na dohodak (NN 115/16, 106/18).
- Zakon o porezu na promet nekretninama (NN 106/18).
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 106/18).
- Ugovor o funkcioniranju Europske unije (OJ C 202, 7.6.2016, p. 1–388.).
- Odluka o donošenju smjernica politike državnih potpora za razdoblje 2018. – 2020 (NN 2/2018), Vlada Republike Hrvatske.
- General Block Exemption Regulation (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 EU, L 187, od 26.6.2014.
- European Commission. „Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation “.98/C 384/03. OJ C 384/3,10.12.1998., p 1.-7.
- Pravilnik o dostavi prijedloga državnih potpora, podataka o državnim potporama i potporama male vrijednosti te registru državnih potpora i potpora male vrijednosti (NN 125/17).
- European Commission. Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union C/2016/2946, OJ C 262, 19.7.2016, p. 1–50.
- Smjernice za regionalne potpore za 2014.–2020. (SL EU, C 209/1, od 23.7.2013).

Stručna literatura

- Bratić, Vjekoslav. „Porezni izdaci: teorijski pregled“, Financijska teorija i praksa, vol. 30, br. 2, 2006., str. 113.-127 Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/5247> .
- Bratić, Vjekoslav. „Porezni izdaci u Hrvatskoj“, Financijska teorija i praksa, vol.30, br.2, 2006.str. 129.-194., Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/5248> .
- Bratić, Vjekoslav. "Porezni izdaci u Hrvatskoj: porez na dohodak, na dobit, na promet nekretnina i na dodanu vrijednost." Financijska teorija i praksa, vol. 30, br. 2, 2006, str. 103-112., dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/5246>
- Delač, Maja, Đipalo, Sabina. Državne potpore u Republici Hrvatskoj, državi članici Europske Unije - osvrt na novi Zakon o državnim potporama, Hrvatska pravna revija, vol. 9., br. 13., 2013, str. 30.-37.
- Gadžo, Stjepan. Oporezivanje dobiti multinacionalnih kompanija i pravo državnih potpora Europske unije: studija “slučaja Apple”. Pravni vjesnik, vol. 34, br.1, 2018. str. 79-125. Dostupno na: <https://doi.org/10.25234/pv/6283>.
- Kesner-Škreb, Marina. Porezni poticaji. Financijska teorija i praksa, vol. 25, br. 4, 2001, str. 633-636. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/5950> .
- Kesner-Škreb, Marina. Državna potpora poduzećima. Financijska teorija i praksa, vol. 27, br. 1 (2003): 157-159., dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/5800>

- Šimović, H. "Porezni poticaji za izgradnju konkurentnosti. " *EFZG working paper series*, vol.3 , (2008.): str. 1-19., Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/137168>

Internetski izvori

- Ministarstvo financija, Državne potpore, <http://www.mfin.hr/hr/drzavne-potpore> (posljednji pristup: 7.12.2018.).
- Europski parlament, Regionalne državne potpore, <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/hr/sheet/101/regionalne-drzavne-potpore> (posljednji pristup: 7.12.2018.).
- Jelčić, Božidar, Moj bankar, Porezna oslobođenja – definicija, <http://www.moj-bankar.hr/Kazalo/P/Porezna-oslobo%C4%91enja> (posljednji pristup: 26.12.2018.).
- Jelčić, Božidar, Moj bankar, Porezne olakšice – definicija, <http://www.moj-bankar.hr/Kazalo/P/Porezne-olak%C5%A1ice>, (posljednji pristup: 10.12.2018.) .
- Gramer, Robbie. Foreign Policy. „Infographic: Here’s How the Global GDP Is Divvied Up“. <https://foreignpolicy.com/2017/02/24/infographic-heres-how-the-global-gdp-is-divvied-up/>, (posljednji pristup: 10.12.2018.).
- Nick Statt, The Verge, Apple agrees to pay Ireland \$15.4 billion in back taxes to appease EU, <https://www.theverge.com/2017/12/4/16736114/apple-ireland-european-union-order-back-taxes-agreement>, (posljednji pristup: 10.12.2018.).
- OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017, OECD Publishing, Paris. Dostupno na: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.
- European Commission, European Commission (Competition – State Aid), http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/ , posljednji pristup: 10.12.2018.
- Ministarstvo financija „Državne potpore izuzete od obveze prijave europskoj komisiji,, <http://www.mfin.hr/hr/drzavne-potpore-izuzete-od-obveze-prijave-europskoj-komisiji> (posljednji pristup:11.12.2018.).
- Ministarstvo financija. Državne potpore izuzete od obveze prijave Europskoj komisiji <http://www.mfin.hr/hr/drzavne-potpore-izuzete-od-obveze-prijave-europskoj-komisiji>, (posljednji pristup: 11.12.2018.).
- Poslovni dnevnik. Državne potpore čest razlog povrata novca iz EU fondova, <http://www.poslovni.hr/kutak-za-poduzetnike/drzavne-potpore-cest-razlog-povrata-novca-iz-eu-fondova-301397>. (posljednji pristup: 11.12.2018.).

- Ministarstvo znanosti i obrazovanja. Program dodjele državnih potpora za projekte jačanja kapaciteta za istraživanje, razvoj i inovacije https://mzo.hr/sites/default/files/dokumenti/2017/Znanost/OPKK-2014-2020/program_dp.pdf (posljednji pristup 19.12.2018.).
- Ministarstvo poduzetništva i obrta. Program dodjele državnih potpora za podršku razvoju malih i srednjih poduzetnika u turizmu <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/SA.49573%20Cistopis%20Program%20dodjele%20drz%20potpora%20za%20podrsku%20razvoju%20malih%20i%20srednjih%20poduzetnika%20u%20turizmu.pdf> (posljednji pristup 19.12.2018.).
- ¹ European Commission . State aid: training session for Broadband Competence Offices, dostupno na: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/state-aid-training-session-broadband-competence-offices> (posljednji pristup 23.12.2018.).
- European Commission. „State Aid Scoreboard 2017.“, dostupno na [https://webgate.ec.europa.eu/comp/redisstat/databrowser/view/COMP_AI_SA_X\\$COMP_AI_SA_02/default/table?category=COMP_SHARE](https://webgate.ec.europa.eu/comp/redisstat/databrowser/view/COMP_AI_SA_X$COMP_AI_SA_02/default/table?category=COMP_SHARE), (zadnji pristup 26.12.2018.).
- Ministarstvo financija, Godišnje izvješće o državnim potporama za 2016. godinu, Zagreb, ožujak 2018., dostupno na: <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/2018/03%20o%C5%BEujak/84%20sjednica%20VRH/84%20-%2017.pdf> .
- Ministarstvo financija. Državne potpore, Godišnji izvještaj o državnim potporama za 2015. godinu, Zagreb, ožujak 2017., dostupno na: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godi%C5%A1nje%20izvje%C5%A1%C4%87e%20o%20dr%C5%BEavnim%20potporama%202015..pdf> .
- Ministarstvo financija. Državne potpore, Godišnji izvještaj o državnim potporama za 2014. Godinu, Zagreb, travanj 2016., dostupno na: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godi%C5%A1nje%20izvje%C5%A1%C4%87e%20o%20dr%C5%BEavnim%20potporama%202014..pdf> .
- Ministarstvo financija, Godišnje izvješće o državnim potporama za 2013. godinu, Zagreb, studeni 2014., dostupno na:

<http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnje%20izvjesce%20o%20drzavnim%20potporama%202013.pdf> .

Sudska praksa

- Presuda Suda Europske unije od dana 14. listopada 1987. godine, Njemačka protiv Komisije, 248/84, ECLI:EU:C:1987:437.
- Presuda Suda Europske unije od dana 2. srpnja 1974. godine, Italija protiv Komisije, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71.