

УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ

ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

Илија В. Вукчевић

**УТИЦАЈ СУДСКЕ ПРАКСЕ СУДА  
ПРАВДЕ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ НА  
ОБЛАСТ ОПОРЕЗИВАЊА:  
Усклађеност система директног  
опорезивања Црне Горе са основним  
слободама**

докторска дисертација

Београд, 2013.

BELGRADE UNIVERSITY  
LAW SCHOOL

Ilija V. Vukčević

**THE IMPACT OF THE CASE PRACTICE  
OF THE COURT OF JUSTICE OF THE  
EUROPEAN UNION IN THE AREA OF  
TAXATION:  
Compatibility of the Montenegrin direct  
tax system with fundamental freedoms**

PhD thesis

Belgrade, 2013.

## **ПОДАЦИ О МЕНТОРУ И ЧЛАНОВИМА КОМИСИЈЕ**

### **МЕНТОР:**

Проф. др Дејан Поповић  
(Редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду)

### **ЧЛАНОВИ КОМИСИЈЕ:**

Проф. др Гордана Илић-Попов  
(Редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду)

Проф. др Миле Врањеш  
(Редовни професор Правног факултета Универзитета у Новом Саду)

Датум одбране: \_\_\_\_\_

**УТИЦАЈ СУДСКЕ ПРАКСЕ СУДА ПРАВДЕ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ  
НА ОБЛАСТ ОПОРЕЗИВАЊА:  
Усклађеност система директног опорезивања Црне Горе са основним слободама**

**Резиме:**

Европска унија (у даљем тексту: ЕУ), за разлику од држава чланица, не употребљава своју надлежност на пољу пореза тако што их сматра извором прихода. Дакле, пореско право ЕУ постоји без обзира на одсуство посебног европског пореског система. Једино се порез на плате и пензије ЕУ чиновника може сматрати правим изворним ЕУ порезом. Као последица овога, оних неколико чланова Уговора о функционисању Европске уније (у даљем тексту: УФЕУ) који се експлицитно или индиректно односе на опорезивање, налазе своје оправдање као допринос политикама ЕУ, а посебно постизању унутрашњег тржишта.

Док је у области индиректних пореза извршена значајна пореска хармонизација на основу одредаба УФЕУ, које експлицитно предвиђају забрану дискриминације и рестрикција у овој области, у погледу директних пореза не постоји непосредно наметнута обавеза хармонизације националних пореских прописа. Када је ријеч о директном опорезивању, могуће је наћи двије врсте поменутих норми у УФЕУ, иако се у њима нигдје изричито не помиње опорезивање. Прву врсту чине оне у вези са доношењем уредби или директива у области директних пореза (позитивна интеграција). Ово право, Савјет ЕУ црпи из члана 115 УФЕУ, којим се предвиђа генерална хармонизација закона у циљу постизања унутрашњег тржишта. Са друге стране, независно од норми које се тичу опорезивања, УФЕУ пружа грађанима ЕУ права и слободе које гарантују недискриминацију и слободу кретања и предузимања економских активности у оквиру ЕУ. У области директних пореза ова права и слободе су: слобода кретања радника (чланови 45-48), слобода пружања услуга (чланови 56-62), слобода оснивања – предузетништва (чланови 49-55), слобода кретања капитала и плаћања (чланови 63-75), као и право на слободу кретања и резидентства - пословног настана (члан 21). Овај корпус слобода и права штити се путем тзв. негативне интеграције, тако што Суд правде Европске уније (у даљем тексту: СПЕУ) доноси пресуде којима ставља ван снаге одредбе националног пореског права које их нарушавају.

Дакле, иако су директни порези остали практично највећи бастион фискалног суверенитета држава чланица, иако директно опорезивање као такво не потпада под дјелокруг заједнице, на

основу правила садржаних у пресудама СПЕУ, суверенитет задржан од стране држава чланица мора, без обзира на то, бити примјењиван у складу са правом ЕУ. Државе чланице су се жестоко опирале овом процесу интеграције, који нарушава интегритет њихових националних пореских суверенитета. Потреба једногласности приликом одлука Савјета ЕУ скоро да је парализовала позитивну интеграцију на пољу директних пореза. Насупрот томе, као одговор на дату ситуацију, негативна интеграција се наставила развијати и успоставила границе прекограничном директном опорезивању. По званичним статистикама СПЕУ, последњих неколико година опорезивање представља најбројнију област међу завршеним случајевима.

Судска пракса СПЕУ у области директних пореза, која се заснива на отклањању дискриминације и рестрикција основних слобода, значајно је еволуирала последње двије деценије. Правила садржана у пресудама су довела до суштинских промјена у националном законодавству и пракси држава чланица. Може се рећи да тренутно судска пракса СПЕУ покушава да истражи границе примјене УФЕУ у области директних пореза путем тумачења примјене основних слобода. Међутим, коначни критеријуми још увијек нису постављени. У овој потрази за лимитима основних слобода СПЕУ је развио значајан корпус правила која су релевантна за област директних пореза. Државе чланице на основу УФЕУ имају обавезу да поштују ове одлуке, било да су оне резултат поступка по претходном питању или поступка по тужби. Зато национални судови морају да примјењују право ЕУ на начин тумачен од стране СПЕУ, док национални законодавац мора да усваја норме које су у складу са њим. Иако постоји слобода по питању избора начина имплементације, она мора бити садржински у складу са правилом из судске одлуке.

Због свега наведеног, фокус дисертације је стављен на два засебна, али међусобно нераздвојива дијела. Први је поступак и начин примјене основних слобода у области директног опорезивања од стране СПЕУ. Ријеч је о процесу који се састоји из три цјелине у којем се оцјењује компатибилност националне норме са правом ЕУ. Ријеч је о комплексном мисаоно-логичком поступку који се састоји из сљедећих корака: 1) испитивање постојања претпоставки за примјену основних слобода; 2) установљавање постојања евентуалне препреке слободи кретања, 3) могућности оправдања уколико је утврђено да препрека постоји, водећи рачуна о пропорционалности предузете мјере са циљем који се жели постићи. Са друге стране, судска пракса је створила велики број правила која се односе на одређене специфичне области, конкретно, опорезивање. У раду су анализирана и дефинисана најважнија правила из судске

праксе СПЕУ у вези са директним порезима, а након тога је извршено њихово поређење са рјешењима садржаним у црногорском правном систему (законодавством и праксом).

Ради постизања адекватних, поузданих и цјеловитих резултата у дисертацији су комбиновани различити методолошки приступи. У току рада, поред општих метода израде научног текста као што су дескриптивни, функционални и индуктивно-дедуктивни метод, примијењен је и нормативно-догматски, компаративни и метод појединачног случаја (*case study*). Дакле, уз упоредну анализу појединачних норми ЕУ права и националног права из области директног опорезивања, коришћен је значајан методолошки инструмент - метод појединачног случаја, којим се анализира судска пракса СПЕУ, а у неким случајевима и пракса црногорског правосуђа. На овај начин се доприноси не само креирању *de lege ferenda* националних рјешења, већ и бољој интерпретацији и одређивању начела европског права као и њиховој примјени у црногорском правном систему. Овај методолошки плурализам не искључује из методологије употребу и неких других научних прилаза (аксиолошки, онтолошки, логички).

Коришћењем поменутих метода истраживања дисертација ће показати да битни дијелови система директног опорезивања Црне Горе нису у складу са правилима произашлим из судске праксе СПЕУ. Компаративном анализом ових правила са рјешењима садржаним у црногорском законодавству утврђене су предметне разлике те предложена нова рјешења која би одговорила потреби хармонизације националног права са правом ЕУ. Спорни дијелови система директних пореза Црне Горе се могу груписати у шест области:

- 1) Дискриминација пословања нерезидената на црногорској територији – основни принцип судске праксе СПЕУ гласи да уколико држава извора третира нерезиденте по питању пореске обавезе на идентичан начин са резидентима, онда нерезидентима морају бити доступне све пореске погодности (олакшице или подстицаји) као и резидентним лицима.
- 2) Дискриминаторна примјена пореза по одбитку на приходе исплаћене нерезидентним правним лицима – у овој области морају бити поштована следећа базична правила: а) забрањено је подвргавање неког прихода који остварује нерезидентно лице овој врсти пореза уколико идентичан приход резидентних лица није на исти начин опорезован; б) уколико су резиденти опорезовани на нето основи, онда ова могућност мора бити доступна и нерезидентима; в) у случају коришћења ове врсте пореза као антиевазионог механизма, мора бити избјегнуто коришћење апсолутних претпоставки.

- 3) Дискриминација приликом отклањања двоструког опорезивања прихода из иностранства – уколико су приходи из домаћих и иностраних извора укључени у пореску основуцу те подвргнути опорезивању на идентичан начин, пореском обвезнику мора бити доступна олакшица везана за отклањање двоструког опорезивања из иностранства уколико она постоји у случају домаћих прихода.
- 4) Немогућност коришћења губитака из иностранства – држава резидентства матичне компаније мора у одређеним ситуацијама (коначни губици) узети у обзир и губитке нерезидентне филијале.
- 5) Дискриминаторни третман трошкова пословања везаног за иностранство – могућност коришћења неког трошка пословања у чисто домаћој ситуацији значи његову аутоматску доступност и у прекограничној ситуацији уколико су приходи како из домаћих тако и из иностраних извора подвргнути опорезивању на идентичан начин.
- 6) Дискриминаторни третман преноса имовине нерезидентним лицима – домаћа и прекогранична ситуација морају бити изједначене у погледу плаћања пореза. Прецизније, уколико постоји могућност ослобођења од плаћања пореза у случају преноса непокретности између два резидентна лица, онда се исти третман мора проширити и на ситуације располагања непокретностима у корист нерезидентних лица.

**Кључне ријечи:** Пореско право ЕУ, судска пракса СПЕУ, основне слободе, пореска дискриминација, пореска хармонизација.

**Научна област:** Правне науке.

**Ужа научна област:** Јавне финансије и пореско право.

**УДК број:** 347.73(4-672ЕУ):336.226(497.16)(043.3)

**THE IMPACT OF THE CASE PRACTICE OF THE COURT OF JUSTICE OF THE  
EUROPEAN UNION IN THE AREA OF TAXATION:  
Compatibility of the Montenegrin direct tax system with fundamental freedoms**

**Abstract:**

Differently from the Member States, European Union (hereinafter: EU) does not use its competence in the field of taxation primarily for rising revenues. Therefore, EU tax law exists notwithstanding the lack of a special European tax system. Only the tax on salaries and pensions of EU administration represents in substance an EU tax. As a result, those few provisions of the Treaty on the Functioning of the European Union (hereinafter: TFEU), which are directly or indirectly related to taxation, find their justification as a contribution to EU policies, especially to the implementation and functioning of the EU internal market.

While in the area of indirect taxes there is a significant level of harmonization on the basis of TFEU, which explicitly forbids discrimination and restrictions arising from national tax systems, there is no explicit obligation for harmonization in the area of direct taxes. When it comes to this area of national tax systems, there are two types of provisions in the TFEU that serve to this purpose, although they do not mention this type of tax as such. Firstly, when it comes to adaptation of regulations and directives in the area of direct taxes (positive integration). This competence of the Council is based on the article 115 TFEU which foresees general harmonization of national legislation with the goal to achieve the EU internal market. On the other hand, independently from the norms which are related to taxation, TFEU provides to EU citizens rights and freedoms which guarantee nondiscrimination and freedom of movement and performance of economic activities within EU. In the area of direct taxation following freedoms and rights are applicable: free movement of workers (art. 45-48), freedom to provide services (art. 56-62), freedom of establishment (art. 49-55), free movement of capital and payments (art. 63-75) and the right to move and reside (art. 21). This corps of rights and freedoms is protected by the so called negative integration. This means that the Court of Justice of the European Union (hereinafter: CJEU) delivers decisions that set aside national tax measures (legislative provisions and practices) which are not compatible with those rights and freedoms.

Hence, although direct taxes represent the biggest bastion of member states fiscal sovereignty, albeit direct taxation does not fall within the competency of the Community as such, on the basis of rules contained in the CJEU decisions, nevertheless the powers retained by the Member States must be

exercised consistently with EU law. Member States had tried to fight back this integrative process which is undermining their national fiscal sovereignty. The need for unanimity in decision making of the Council in the area of taxation practically had paralyzed the process of positive integration in the area of direct taxation. On the contrary, as a response to this situation, there is a huge development of the negative integration process which establishes the limits of application of national direct tax measures to cross border economic activities. According the EU official statistics, in the past few years taxation represents the leading (biggest number) subject among all cases in the CJEU case practice.

CJEU case practice in the area of direct taxes, which has the goal to strike down discriminatory and restrictive national tax measures, had a significant evolution in last few years. The rules contained in CJEU decisions resulted in substantial changes in the Member States national legislations and practices. It can be said that, at the moment, the CJEU case practice is challenging the boundaries of the TFEU in the area of direct taxation through the interpretation of fundamental freedoms. Nevertheless, the final criteria for their application have not yet been established. The CJEU search for these limits has developed a significant amount of rules which are related to direct taxation. According TFEU Member States have the obligation to apply CJEU decisions in their national legal systems, regardless weather they result from the preliminary procedure or the infringement procedure. Thus, national courts must apply EU law in the way that is interpreted by the CJEU and the national legislator must adopt provisions which are compatible with EU law. Despite the fact that Member States have discretionary power to choose the model of implementation, it must be substantially compatible with the rule from the CJEU decision.

Because the above mentioned, focus of the dissertation is on two interconnected and inseparable parts. First is related to the CJEU application of fundamental freedoms to the area of direct taxation. This process consists of three steps in which CJEU assess the compatibility of a national measure with EU law: 1) fulfillment of the preconditions for the application of fundamental freedoms; 2) the existence of the obstacle to free movement; 3) justifications for the restrictive national tax measure, including the application of the proportionality principle. Second is related to the analysis of the rules from the CJEU case practice regarding direct taxes and the identification of areas of Montenegrin direct tax system that are incompatible with EU law.

Various methodology approaches have been used in the process of writing of this dissertation, in order to achieve adequate, reliable and thorough results. In the working process, aside from general methods of preparation of scientific text such as: descriptive, functional and inductive – deductive

methods, applied are normative-dogmatic, comparative and case-study methods, as well. Therefore, together with comparative analyses of individual provisions of EU law and national legislation in the field of direct taxation, important methodological instrument has been used and it is a method of case-study, for analyzing CJEU case practice, and this contributes not only to creation of *de lege ferenda* national solutions, but also to better interpretation and definition of principles of EU law. This methodological pluralism does not exclude from the methodology other scientific approaches (axiological, ontological and logical), as well.

By using the aforementioned methods of research, this dissertation will show that important parts of Montenegrin direct tax system are not in line with the rules arising from the CJEU case practice. After the comparative analysis of CJEU case practice and Montenegrin direct tax measures (legislation and practice) those differences are identified and new legislative solutions are proposed with the goal to harmonize this part of Montenegrin legal system with EU law. The controversial parts of Montenegrin direct tax system are:

- 1) Discriminatory tax treatment of nonresidents in the Montenegrin territory – if the source country (host state) treats nonresidents to the same tax treatment like residents, than nonresidents must have the possibility to use same tax reliefs or tax initiatives like residents.
- 2) Discriminatory application of withholding taxes on income paid to nonresident legal persons – three basic principles must be respected: a) withholding tax is not applicable on income paid to nonresidents if there is no withholding tax on the same income paid to residents b) if residents are subject to withholding tax on the net basis, than the same tax treatment must be available to nonresidents c) if the withholding mechanism is used as anti-evasion tool, it cannot be based on general assumptions.
- 3) Non availability of double tax relief for income from foreign sources – basic principle is that if the income from domestic and foreign sources are included in the domestic tax basis and subject to the same tax treatment, than the taxpayer must have the possibility to use the double taxation relief for the income from foreign sources if this tax relief is available for mitigation of double taxation regarding income from domestic sources.
- 4) No possibility to use losses from foreign sources – country of the parent company in certain situations (final losses) must extend group taxation relief to nonresident subsidiaries.

5) Discriminatory treatment of costs related to economic activities with the cross border element – the possibility to use costs in the pure domestic situation automatically entails the same possibility in the cross border situation if the income from the domestic and foreign sources are subject to the same tax treatment.

6) Discriminatory treatment of the transfer of property to nonresidents – domestic and cross border situation must have the same tax treatment. Precisely, if there is a tax exemption or a tax relief in the occasion of the transfer of property between two resident persons, thus the same treatment must be extended to situations of the transfer of property to nonresident person.

**Key words:** EU Tax Law, CJEU case practice, fundamental freedoms, tax discrimination, tax harmonization.

**Scientific area:** Legal sciences.

**Specific scientific area:** Tax law.

**UDC number:** 347.73(4-672EU):336.226(497.16)(043.3)

## САДРЖАЈ

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>I – УВОДНА РАЗМАТРАЊА</b> .....                                            | 1  |
| <b>II – СПЕУ И ДИРЕКТНО ОПОРЕЗИВАЊЕ</b> .....                                 | 6  |
| <b>1. ПРАВО ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА ЕУ</b> .....                                     | 6  |
| <b>1.1. ПРАВНИ СИСТЕМ ЕУ</b> .....                                            | 6  |
| <b>1.2. ПОРЕСКО ПРАВО ЕУ</b> .....                                            | 8  |
| <b>1.3. ИЗВОРИ ПРАВА ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА ЕУ</b> .....                            | 11 |
| <b>1.3.1. Примарно право</b> .....                                            | 11 |
| 1.3.1.1. УФЕУ .....                                                           | 11 |
| 1.3.1.1.1. Фискална државна помоћ .....                                       | 12 |
| 1.3.1.1.2. Међународни споразуми .....                                        | 16 |
| 1.3.1.1.2.1. Споразум ЕЕА .....                                               | 16 |
| <b>1.3.2. Секундарни извори права ЕУ</b> .....                                | 17 |
| 1.3.2.1. Директиве .....                                                      | 17 |
| 1.3.2.1.1 Директиве о отклањању препрека на тржишту ЕУ .....                  | 18 |
| 1.3.2.1.1.1 Директива 2011/96/ЕУ .....                                        | 18 |
| 1.3.2.1.1.2. Директива 2009/133/ЕЗ .....                                      | 19 |
| 1.3.2.1.1.3. Директива 2003/49/ЕЗ .....                                       | 19 |
| 1.3.2.1.2. Директиве о размјени података .....                                | 20 |
| 1.3.2.1.2.1. Директива 2003/48/ЕЗ .....                                       | 20 |
| 1.3.2.1.2.2. Директива 2011/16/ЕУ .....                                       | 20 |
| 1.3.2.1.2.3. Директива 2008/55/ЕЗ .....                                       | 21 |
| 1.3.2.2. Уредбе .....                                                         | 22 |
| <b>1.3.3. Координација</b> .....                                              | 22 |
| 1.3.3.1. Општа разматрања.....                                                | 22 |
| 1.3.3.2. Конвенција 90/436/ЕЕЗ .....                                          | 23 |
| <b>2. УЛОГА СПЕУ У ХАРМОНИЗАЦИЈИ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА</b> .....                   | 24 |
| <b>2.1. ПРИРОДА И ОСПЕГ НАДЛЕЖНОСТИ СПЕУ У ОБЛАСТИ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА</b> ..... | 24 |
| <b>2.2. РАЗВОЈ ЗАШТИТЕ ОСНОВНИХ СЛОБОДА У ОБЛАСТИ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА</b> .....  | 29 |
| 2.2.1. Општа разматрања.....                                                  | 29 |

|                                                                                          |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2.2.2. Случај <i>Humblet</i> .....                                                       | 30        |
| 2.2.3. Случај 18/84 <i>Commision v France</i> .....                                      | 31        |
| 2.2.4. Случај 270/83 <i>Commission v France – Avoir fiscal</i> .....                     | 32        |
| <b>2.3. ВРСТЕ ПОСТУПАКА О УСКЛАЂЕНОСТИ НАЦИОНАЛНЕ МЈЕРЕ СА ОСНОВНИМ СЛОБОДАМА</b> .....  | <b>33</b> |
| <b>2.3.1. Поступак по претходном питању</b> .....                                        | <b>34</b> |
| 2.3.1.1. Циљ и правила поступка .....                                                    | 34        |
| 2.3.1.2. Однос између СПЕУ и националног правосуђа – систем сарадње .....                | 35        |
| 2.3.1.2.1. Обавеза националног суда да упути захтјев за претходно питање .....           | 38        |
| 2.3.1.2.1.1. <i>CILFIT</i> доктрина ( <i>acte éclairé– acte clair</i> ) .....            | 40        |
| 2.3.1.2.1.1.1. Општа разматрања.....                                                     | 40        |
| 2.3.1.2.1.1.2. Доктрина <i>acte éclairé</i> – систем прецедената права ЕУ .....          | 42        |
| 2.3.1.2.1.1.3. Доктрина <i>acte clair</i> – <i>In claris non fit interpretatio</i> ..... | 44        |
| 2.3.1.2.1.1.4. Смисао <i>CILFIT</i> доктрине .....                                       | 48        |
| 2.3.1.2.1.2. Привремена мјера у поступку пред националним правосуђем .....               | 49        |
| 2.3.1.2.2. Обавеза СПЕУ да одговори на претходно питање .....                            | 51        |
| 2.3.1.2.2.1. “Филтер систем” – образложена рјешења .....                                 | 53        |
| 2.3.1.2.2.2. Појам националног „суда“ и „суда посљедње инстанце“ из члана 267 УФЕУ ..... | 53        |
| 2.3.1.2.2.3. Привремена мјера у поступку пред СПЕУ .....                                 | 56        |
| <b>2.3.2. Поступак по тужби</b> .....                                                    | <b>58</b> |
| 2.3.2.1. Циљ и правна природа поступка .....                                             | 58        |
| 2.3.2.2. Претходни (управни) поступак .....                                              | 59        |
| 2.3.2.3. Поступак пред СПЕУ .....                                                        | 60        |
| 2.3.2.4. Посљедице неизвршења пресуде СПЕУ .....                                         | 61        |
| <b>2.3.3. Однос поступка по претходном питању и тужбеног поступка</b> .....              | <b>63</b> |
| <b>2.4. ПРАВНЕ ПОСЉЕДИЦЕ ПРЕСУДА СПЕУ ПО ПОРЕСКОГ ОБВЕЗНИКА</b> .....                    | <b>65</b> |
| <b>2.4.1. Начело ретроактивности</b> .....                                               | <b>65</b> |
| 2.4.1.1. Правило и изузеци .....                                                         | 65        |
| 2.4.1.2. Критеријуми за ограничење .....                                                 | 66        |
| 2.4.1.3. Посљедице ограничења .....                                                      | 68        |
| <b>2.4.2. Повраћај пореза наплаћеног у супротности са правом ЕУ</b> .....                | <b>71</b> |
| 2.4.2.1. Обесптећење пореског обвезника .....                                            | 71        |
| 2.4.2.2. Принцип националне пореске аутономије .....                                     | 72        |
| 2.4.2.3. Рефундација пореза .....                                                        | 75        |

|                                                                                                    |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.4.2.3.1. Рокови за рефундацију пореза .....                                                      | 76  |
| 2.4.2.3.2. Студија случаја - случај <i>Edis</i> v. Случај <i>Emmot</i> .....                       | 77  |
| 2.4.2.3.3. Одбијање захтјева за повраћај – „Неосновано обogaћење“ .....                            | 80  |
| 2.4.2.3.4. Камата на порез плаћен у супротности са правом ЕУ .....                                 | 81  |
| 2.4.2.4. Надокнада штете .....                                                                     | 81  |
| 2.4.2.4.1. Надокнада штете као принцип права ЕУ .....                                              | 81  |
| 2.4.2.4.2. Студија случаја – случај <i>CFC Test Claimants</i> .....                                | 84  |
| 2.4.2.4.3. Рефундације пореза путем надокнаде штете у црногорском правном систему .....            | 88  |
| 2.4.2.4.3.1. Правила из праксе Врховног суда Црне Горе .....                                       | 88  |
| 2.4.2.4.3.2. Правила из праксе Уставног суда Црне Горе .....                                       | 91  |
| <b>2.4.3. Могућност преиспитивања коначних одлука</b> .....                                        | 93  |
| 2.4.3.1. Појам <i>res judicata</i> и право ЕУ .....                                                | 93  |
| 2.4.3.2. Студија случаја – случајеви 453/00 <i>Kuhne &amp; Heitz</i> и <i>i-21 and Arcor</i> ..... | 95  |
| <br><b>III – ЗАШТИТА СЛОБОДА КРЕТАЊА ОД СТРАНЕ СПЕУ</b> .....                                      | 100 |
| <br><b>1. ПРЕДМЕТ ЗАШТИТЕ – СЛОБОДЕ КРЕТАЊА</b> .....                                              | 100 |
| <b>1.1. СЛОБОДА КРЕТАЊА И РЕЗИДЕНТСТВА (НАСТАЊИВАЊА)</b> .....                                     | 101 |
| <b>1.2. СЛОБОДА КРЕТАЊА РАДНИКА</b> .....                                                          | 102 |
| <b>1.3. СЛОБОДА ПРУЖАЊА УСЛУГА</b> .....                                                           | 104 |
| <b>1.4. СЛОБОДА ОСНИВАЊА (ПОСЛОВНОГ НАСТАЊИВАЊА)</b> .....                                         | 105 |
| 1.4.1. Изузетак од правила циља законодавства – случај <i>Lasertec</i> .....                       | 107 |
| 1.4.2. Изузетак од правила приоритета и треће државе – случај <i>Holböck</i> .....                 | 109 |
| <b>1.5. СЛОБОДА КРЕТАЊА КАПИТАЛА</b> .....                                                         | 112 |
| <b>2. ПОСТУПАК ОЦЈЕНЕ УСКЛАЂЕНОСТИ НАЦИОНАЛНЕ ПОРЕСКЕ МЈЕРЕ СА ПРАВОМ ЕУ</b> .....                 | 114 |
| <b>2.1. ПРЕТПОСТАВКЕ ПРИМЈЕНЕ ОСНОВНИХ СЛОБОДА</b> .....                                           | 115 |
| <b>2.1.1. <i>Ratione personae</i> - грађани ЕУ</b> .....                                           | 115 |
| 2.1.1.1. Физичка лица .....                                                                        | 115 |
| 2.1.1.2. Правна лица .....                                                                         | 116 |
| <b>2.1.2. <i>Ratione materiae</i> - Прекогранична економска активност</b> .....                    | 118 |
| 2.1.2.1. Економска активност .....                                                                 | 118 |
| 2.1.2.2. Прекогранична ситуација .....                                                             | 122 |
| 2.1.2.2.1. Општа разматрања .....                                                                  | 122 |

|                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.1.2.2.2. Случај <i>De Coster</i> .....                                                                    | 125 |
| <b>2.2. УСТАНОВАЉАВАЊЕ ПОСТОЈАЊА НЕДОЗВОЉЕНЕ ПРЕПРЕКЕ НА УНУТРАШЊЕМ ТРЖИШТУ</b> .....                       | 126 |
| <b>2.2.1. Дискриминаторне пореске препреке</b> .....                                                        | 128 |
| 2.2.1.1. Појам дискриминације .....                                                                         | 128 |
| 2.2.1.1.1. Општа разматрања.....                                                                            | 128 |
| 2.2.1.1.2. Појам пореске дискриминације у судској пракси Уставног суда Црне Горе .....                      | 132 |
| 2.2.1.2. Врсте дискриминације .....                                                                         | 134 |
| 2.2.1.2.1. Директна и индиректна дискриминација .....                                                       | 135 |
| 2.2.1.2.1.1. Директна дискриминација - критеријум (чињеница) држављанства .....                             | 135 |
| 2.2.1.2.1.2. Индиректна дискриминација - критеријуми (чињенице) различити од држављанства .....             | 135 |
| 2.2.1.2.1.2.1. Резидентство .....                                                                           | 136 |
| 2.2.1.2.1.2.1.1. Општа разматрања .....                                                                     | 136 |
| 2.2.1.2.1.2.1.2. Случај <i>Biehl</i> .....                                                                  | 140 |
| 2.2.1.2.1.2.2. Поријекло ( <i>place of origin</i> ) .....                                                   | 141 |
| 2.2.1.2.2. Дискриминација у држави извора и држави резидентства .....                                       | 143 |
| 2.2.1.2.2.1. Дискриминација у држави извора ( <i>host state</i> ) .....                                     | 143 |
| 2.2.1.2.2.2. Дискриминација у држави резидентства ( <i>home state</i> ) .....                               | 144 |
| 2.2.1.2.2.2.1. Општа разматрања.....                                                                        | 144 |
| 2.2.1.2.2.2.2. Студија случаја – опорезивања у случају промјене резидентства ( <i>exit taxation</i> ) ..... | 145 |
| 2.2.1.2.3. Хоризонтална и вертикална дискриминација .....                                                   | 148 |
| 2.2.1.2.3.1. Слобода избора (неутралности) правне форме .....                                               | 149 |
| 2.2.1.2.3.1.1. Улазне рестрикције (држава извора прихода) .....                                             | 149 |
| 2.2.1.2.3.1.2. Излазне рестрикције (држава резидентства инвеститора) .....                                  | 150 |
| 2.2.1.2.3.2. Различит третман идентичних правних форми .....                                                | 151 |
| 2.2.1.2.2.3. Дискриминација у једној или двије државе чланице .....                                         | 157 |
| 2.2.1.2.2.4. Обрнута дискриминација .....                                                                   | 160 |
| 2.2.1.2.2.4.1. Општа разматрања .....                                                                       | 160 |
| 2.2.1.2.2.4.2. Случај <i>van Hilten</i> и случај <i>Steen II</i> .....                                      | 161 |
| <b>2.2.2. Рестриктивне пореске мјере</b> .....                                                              | 163 |
| 2.2.2.1. Појам рестрикција (забрањених ограничења) слобода кретања .....                                    | 163 |
| 2.2.2.2. Развој концепта недозвољених рестрикција изван области опорезивања .....                           | 164 |
| 2.2.2.2.1. Недозвољене рестрикције у облику техничких прописа .....                                         | 165 |
| 2.2.2.2.2. Недозвољене рестрикције у области социјалног осигурања .....                                     | 168 |

|                                                                                              |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.2.2.3. Развој концепта недозвољених рестрикција у области опорезивања .....                | 169        |
| 2.2.2.3.1. Недозвољене рестрикције у области индиректних пореза .....                        | 169        |
| 2.2.2.3.2. Недозвољене рестрикције у области директних пореза .....                          | 170        |
| 2.2.2.3.2.1. Студија случаја - случај <i>Futura Participations</i> .....                     | 171        |
| 2.2.2.3.2.2. Развој и одређење појма забрањених рестрикција у области директних пореза ..... | 174        |
| <b>2.2.3. Диспаритети – дозвољена ограничења слободе кретања .....</b>                       | <b>176</b> |
| 2.2.3.1. Већи трошкови за пореског обвезника .....                                           | 177        |
| 2.2.3.2. Разлике у пореским системима .....                                                  | 177        |
| 2.2.3.2.1. Општа разматрања .....                                                            | 177        |
| 2.2.3.2.2. Студија случаја – случај <i>Schempp</i> .....                                     | 178        |
| 2.2.3.3. Подјела пореске јурисдикције .....                                                  | 182        |
| 2.2.3.3.1. Алокација пореских овлашћења (расподјела пореске јурисдикције) .....              | 182        |
| 2.2.3.3.2. Примјена овлашћења на опорезивање (фискалне јурисдикције) .....                   | 186        |
| 2.2.3.3.3. Студија случаја – случај <i>De Groot</i> .....                                    | 188        |
| <b>2.3. ОПРАВДАЊА НЕДОЗВОЉЕНИХ ПРЕПРЕКА НА УНУТРАШЊЕМ ТРЖИШТУ .....</b>                      | <b>191</b> |
| <b>2.3.1. Оправдања рестриктивних мјера предвиђена УФЕУ .....</b>                            | <b>192</b> |
| <b>2.3.2. Оправдања рестриктивних мјера на основу доктрине <i>rule of reason</i> .....</b>   | <b>193</b> |
| 2.3.2.1. Мјера мора бити примјењива на недискриминаторан начин – рестрикције .....           | 194        |
| 2.3.2.2. Оправдања императивних захтјева општег интереса .....                               | 197        |
| 2.3.2.2.1. Недозвољена оправдања .....                                                       | 198        |
| 2.3.2.2.1.1. Општа разматрања .....                                                          | 198        |
| 2.3.2.2.1.2. Губитак пореских (буџетских) прихода .....                                      | 199        |
| 2.3.2.2.2. Дозвољена оправдања .....                                                         | 200        |
| 2.3.2.2.2.1. Фискални надзор .....                                                           | 200        |
| 2.3.2.2.2.2. Пореска евазија (злоупотреба права) .....                                       | 202        |
| 2.3.2.2.2.3. Очување интегритета националног пореског система .....                          | 208        |
| 2.3.2.2.2.3.1. Принцип кохезије пореског система .....                                       | 208        |
| 2.3.2.2.2.3.2. Принцип територијалности.....                                                 | 212        |
| 2.3.2.2.2.3.3. Уравнотежена расподјела пореских јурисдикција .....                           | 216        |
| 2.3.2.2.2.4. Комбинација оправдања .....                                                     | 220        |
| 2.3.2.2.2.4.1. Општа разматрања .....                                                        | 220        |
| 2.3.2.2.2.4.2. Спојени случајеви <i>X</i> и <i>Passenheim-van Schoot</i> .....               | 221        |
| 2.3.2.3. Пропорционалност пореске мјере .....                                                | 223        |
| 2.3.2.3.1. Општа разматрања .....                                                            | 223        |

|                                                                                                        |                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| 2.3.2.3.2. Принцип пропорционалности (сразмјерности) у пракси Уставног суда Црне Горе .....            | 229            |
| <b>3. ПОСТУПАЊЕ НАЦИОНАЛНИХ ВЛАСТИ НАКОН УСТАНОВЉАВАЊА ПОВРЕДЕ СЛОБОДА КРЕТАЊА .....</b>               | <b>232</b>     |
| <b>3.1. ПОСТУПАЊЕ НАЦИОНАЛНОГ СУДА У ОТКЛАЊАЊУ ПОВРЕДА СЛОБОДА КРЕТАЊА .....</b>                       | <b>232</b>     |
| <b>3.2. ПОСТУПАЊЕ ЗАКОНОДАВЦА У ОТКЛАЊАЊУ ПОВРЕДЕ СЛОБОДА КРЕТАЊА .....</b>                            | <b>235</b>     |
| <br><b>IV – СИСТЕМ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА ЦРНЕ ГОРЕ И ПРАВО ЕУ .....</b>                                     | <br><b>238</b> |
| <br><b>1. СПОРАЗУМ О СТАБИЛИЗАЦИЈИ И ПРИДРУЖИВАЊУ ЦРНЕ ГОРЕ И ЊЕГОВЕ ПОРЕСКЕ ИМПЛИКАЦИЈЕ .....</b>     | <br><b>238</b> |
| <b>1.1. ДЕЈСТВА ССП У ПРАВУ ЕУ .....</b>                                                               | <b>242</b>     |
| 1.1.1. Надлежност за тумачење ССП у праву ЕУ .....                                                     | 242            |
| 1.1.2. Директна дејства одредаба ССП у праву ЕУ .....                                                  | 243            |
| 1.1.2.1. Сврха и природа споразума .....                                                               | 243            |
| 1.1.2.2. Јасност и прецизност обавеза из одредби споразума .....                                       | 244            |
| <b>1.2. ДЕЈСТВА ССПЦГ У ПРАВНОМ СИСТЕМУ ЦРНЕ ГОРЕ .....</b>                                            | <b>245</b>     |
| <b>1.2.1. Непосредна примјена ССПЦГ у правном систему Црне Горе .....</b>                              | <b>246</b>     |
| 1.2.1.1. Општа разматрања.....                                                                         | 246            |
| 1.2.1.2. Заштита права пореског обвезника на основу ССПЦГ пред правосудним органима .....              | 248            |
| 1.2.1.2.1. Непосредна дејства одредаба ССПЦГ .....                                                     | 249            |
| 1.2.1.2.2. Примјена “заштитних пореских клаузула“ .....                                                | 253            |
| <b>1.2.2. Дејства одлука Савјета за стабилизацију и придруживање у правном систему Црне Горе .....</b> | <b>256</b>     |
| <b>2. УСКЛАЂЕНОСТ СИСТЕМА ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА ЦРНЕ ГОРЕ СА ПРАВИЛИМА ИЗ ПРАКСЕ СПЕУ .....</b>             | <b>259</b>     |
| <b>2.1. ТРЕТМАН НЕРЕЗИДЕНАТА У ДРЖАВИ ИЗВОРА .....</b>                                                 | <b>259</b>     |
| <b>2.1.1. Правила из праксе СПЕУ .....</b>                                                             | <b>259</b>     |
| 2.1.1.1. Сталне пословне јединице нерезидентних компанија .....                                        | 259            |
| 2.1.1.2. Нерезидентни радници .....                                                                    | 264            |
| 2.1.1.3. Повремено пружање услуга нерезидентних лица .....                                             | 271            |
| <b>2.1.2. Усклађеност законодавства Црне Горе .....</b>                                                | <b>276</b>     |
| 2.1.2.1. Сталне пословне јединице иностраних компанија .....                                           | 276            |
| 2.1.2.2. Нерезидентна физичка лица .....                                                               | 279            |
| <b>2.2. ПОРЕЗИ ПО ОДБИТКУ .....</b>                                                                    | <b>283</b>     |
| <b>2.2.1. Правила из праксе СПЕУ .....</b>                                                             | <b>283</b>     |

|                                                                                                                               |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.2.1.1. Порез по одбитку на дивиденде, камате, капиталне добитке и приходе од имовине које остварују нерезидентна лица ..... | 283        |
| 2.2.1.2. Порез по одбитку на коришћење услуга нерезидената из иностранства .....                                              | 290        |
| 2.2.1.3. Случај X NV – “ослобађајућа пресуда” за порезе по одбитку у праву ЕУ .....                                           | 293        |
| <b>2.2.2. Усклађеност законодавства Црне Горе .....</b>                                                                       | <b>296</b> |
| 2.2.2.1. Дивиденде, камате, капитални добитци и приходи од закупа имовине .....                                               | 296        |
| 2.2.2.2. Услуге из иностранства .....                                                                                         | 299        |
| <b>2.3. ОТКАЉАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА .....</b>                                                                             | <b>301</b> |
| <b>2.3.1. Правила из праксе СПЕУ .....</b>                                                                                    | <b>301</b> |
| 2.3.1.1. Компаније .....                                                                                                      | 301        |
| 2.3.1.2. Физичка лица .....                                                                                                   | 304        |
| <b>2.3.2. Усклађеност законодавства Црне Горе .....</b>                                                                       | <b>309</b> |
| 2.3.2.1. Компаније .....                                                                                                      | 309        |
| 2.3.2.2. Физичка лица .....                                                                                                   | 311        |
| <b>2.4. ТРЕТМАН ГУБИТАКА .....</b>                                                                                            | <b>313</b> |
| <b>2.4.1. Правила из праксе СПЕУ .....</b>                                                                                    | <b>313</b> |
| 2.4.1.1. Појам “коначних губитака” у пракси СПЕУ .....                                                                        | 314        |
| 2.4.1.2. Појам „коначних губитака“ у судској пракси Немачке .....                                                             | 318        |
| 2.4.1.3. ”Трговина губицима” на унутрашњем тржишту ЕУ .....                                                                   | 320        |
| <b>2.4.2. Усклађеност законодавства Црне Горе .....</b>                                                                       | <b>326</b> |
| <b>2.5. ТРЕТМАН ТРОШКОВА ПОСЛОВАЊА .....</b>                                                                                  | <b>327</b> |
| <b>2.5.1. Правила из праксе СПЕУ .....</b>                                                                                    | <b>327</b> |
| <b>2.5.2. Усклађеност законодавства Црне Горе .....</b>                                                                       | <b>330</b> |
| <b>2.6. ТРЕТМАН ПРЕНОСА ИМОВИНЕ .....</b>                                                                                     | <b>332</b> |
| 2.6.1. Правила судске праксе СПЕУ .....                                                                                       | 332        |
| 2.6.2. Усклађеност законодавства Црне Горе .....                                                                              | 338        |
| <b>V – ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА .....</b>                                                                                          | <b>342</b> |
| <b>1. СПЕЦИФИЧНОСТ ПРАКСЕ СПЕУ У ОБЛАСТИ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА.....</b>                                                            | <b>342</b> |
| <b>2. ПРОБЛЕМИ У ФОРМУЛИСАЊУ ПРАВИЛА ПРАКСЕ СПЕУ У ОБЛАСТИ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА .....</b>                                         | <b>345</b> |
| <b>3. СИСТЕМ ДИРЕКТНОГ ОПОРЕЗИВАЊА ЦРНЕ ГОРЕ И ПРАКСА СПЕУ.....</b>                                                           | <b>349</b> |
| <b>ЛИТЕРАТУРА .....</b>                                                                                                       | <b>354</b> |

## I – УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Пракса Суда правде Европске уније (у даљем тексту: СПЕУ) представља засигурно најзначајнији фактор усклађивања директних пореза на нивоу Европске уније (у даљем тексту: ЕУ). Недостатак позитивне хармонизације у области директног опорезивања од стране законодавца ЕУ, прије свега условљене једногласношћу неопходном у материји опорезивања, компензује се великим бројем правила која је СПЕУ створио од првог историјског случаја *Avoir Fiscal* из 1986. године.

Пошто су обавезе у вези са примјеном нпр. директива лако уочљиве, јер оне садрже детаљна правна правила која треба да буду имплементирана, највећа опасност од неусклађености позитивних прописа држава чланица с правом ЕУ јесте у правилима која су плод праксе СПЕУ у примјени основних слобода. Због начина настанка тих правила која су резултат једне врсте прецедентног система својственог СПЕУ, усклађивање националних прописа држава чланица зависи од перманентног надгледања праксе предметне наднационалне судске инстанце. Чињеница да одлуке СПЕУ имају дејства *erga omnes* приморава државе чланице да буду активно укључене у цијели процес, јер утврђена неусклађеност одређене мјере једне државе чланице значи да ако друга држава чланица у свом правном систему посједује идентичну или сличну мјеру, она мора бити такође измијењена.

Тој особености судске праксе као извора права треба додати и специфичност правила из праксе у вези са материјом директног опорезивања. Као што ће овај рад показати, директни порези имају своје засебно мјесто у јуриспруденцији СПЕУ, како у односу на остале правне области, тако и у укупној пореској материји. Иако СПЕУ формално жели да избјегне то признање, често неке основне концепте (идентичан третман резидената и нерезидената или примјена концепта рестрикција) није могуће уопште, или је могуће само у ограниченом обиму примјенити у материји директних пореза. Надаље, правила везана за примјену основних слобода у области директних пореза имају своје особености чак и у односу на правила која се примјењују у областима у којим је извршен већи степен хармонизације на нивоу ЕУ (нпр. директиве).

Из визуре Црне Горе, као и држава региона Западног Балкана, проблематика везана за праксу СПЕУ је такође веома важна, практично као и за државе чланице ЕУ. Пошто правила садржана у пракси СПЕУ чине саставни дио *acquis*, свака држава која је потенцијални кандидат

за чланство у ЕУ до тренутка свог уласка у ту организацију морала би та правила да имплементира у свој правни систем.<sup>1</sup> Такође, оно што је посебно интересно када је Црна Гора у питању, јесте анализа тог облика стварања права, с обзиром на то да у њеном правном систему судска пракса није извор права. Та традиција се ослања на класични концепт римског права, по коме је само закон извор права, што је на себи својствен начин у црногорском правном систему уобличио Валтазар Богишић: „Не суди се по примјерима, него по правилима.”<sup>2</sup> Иако национална правосуђа у цијелом региону већ знатан број година у својој пракси примјењују правила из праксе Европског суда за људска права (у даљем тексту: ЕСЉП), специфичност праксе СПЕУ ће неминовно представљати велики изазов. Потешкоће у усклађивању правних система са правилима из праксе СПЕУ имале су све државе које су прошле мукотрпан процес придруживања ЕУ, о чему свједочи и чињеница да је значајан број пореских мјера усклађиван тек пошто су ушле у ЕУ. Дакле, иако би, као што је већ речено, судска пракса као саставни дио *acquis*-а морала бити усвојена у националним правним системима и прије уласка државе кандидата у ЕУ, често им Комисија Европске уније (у даљем тексту: Европска комисија) прогледа кроз прсте и тек накнадно изврши притисак у циљу потпуног усклађивања са правом ЕУ. На крају, све државе кандидати ће даном уласка у ту престижну породицу европских народа морати да пошаљу своје судије у СПЕУ.

На самом почетку мора бити извршено прецизно разграничење предмета докторске дисертације од осталих области које покрива пракса СПЕУ у области директних пореза. Иако СПЕУ има надлежност за тумачење у све три велике цјелине које покривају различите врсте ЕУ правила у вези са директним опорезивањем (основне слободе, законодавство и државна помоћ), предмет овог научног рада биће искључиво правила која се односе на примјену основних слобода на унутрашњем тржишту ЕУ. Наравно, пошто није могуће извршити „чист рез” између поменутих области, у раду ће, колико је то неопходно за објашњење правила везаних за примјену основних слобода, бити анализирана и правила која се односе на остатак правила из материје директног опорезивања, укупне пореске материје, као и правила опште природе која су везана за цјелокупно право ЕУ.

---

<sup>1</sup> Вид.: Jacques Malherbe, Philippe Malherbe, Isabelle Richelle, Edoardo Traversa: **The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation**, Policy Department – Economic and Scientific Policy, Study for the European Parliament, Policy Department - Economic and Scientific Policy, IP/A/ECON/ST/2010-18, стр. 22.

<sup>2</sup> Вид.: члан 992 Општег имовинског законика за Књажевину Црну Гору, (у: *Општи имовински законик за Књажевину Црну Гору и изабрана дјела*, приредила Јелена Даниловић), ИТП Унирекс и Службени гласник, 1998, стр. 275. Ова Богишићева законача представља адаптацију римске сентенце: *Iudicandum est legibus, non exemplis* – треба судити по законима, а не по примјерима, упоред.: Невенка Богојевић-Глушчевић: **Рецепција римског и византијског права на балканском југу**, Универзитет Црне Горе и Правни факултет, стр. 103.

У циљу јасности, неопходно је указати и на разлику између појма основних слобода (слобода кретања) на унутрашњем тржишту ЕУ, с једне стране, и појма основних људских права и слобода (основна права), с друге стране. Та два појма не треба мијешати јер основне слободе и основна права представљају засебне категорије субјективних права, како у погледу терминологије, тако и садржине.<sup>3</sup> Основне слободе су економска права унутар ЕУ против недозвољених рестрикција (препрека) које најчешће уводе државе чланице. Оне имају експлицитан правни основ у Уговору о функционисању Европске уније (у даљем тексту: УФЕУ). С друге стране, у контексту права ЕУ, основна права су правни принципи које је развио СПЕУ да би заштитио појединце од интервенције (сметњи) ЕУ. Њих је СПЕУ преузео, прије свега из праксе уставних судова држава чланица.<sup>4</sup>

Такође, неопходно је објаснити коришћење одређених појмова у докторској дисертацији. Након посљедњих измјена оснивачких уговора, те ступањем на снагу Уговора из Лисабона (документ о измјени и допуни Уговора о Европској унији, Уговора о формирању Европске заједнице и Уговора о формирању Европске заједнице за угаљ и челик)<sup>5</sup>, сви термини у вези са појмом „заједнице” су избрисани из правног вокабулара ЕУ. Зато се у раду користе искључиво изрази који су усклађени са садашњом правном терминологијом у праву ЕУ (право ЕУ умјесто комунитарно право, ЕУ умјесто Заједнице, итд.). Међутим, од тог правила постоји и изузетак везан за цитирање пресуда СПЕУ, мишљења Општих правобранилаца (у даљем тексту: AG) или других званичних аката ЕУ. Дакле, у случају непосредног преношења дијела садржаја пресуде коришћени су изрази који тај правни акт изворно садржи (нпр. термин СПЕУ је могуће наћи у облику Суд или Суд правде, право ЕУ као комунитарно право, ЕУ у облику Заједница или Заједнице, УФЕУ као Уговор или Уговор о ЕЕЗ). Такође, треба указати на то да је приликом цитирања, прије свега пресуда и мишљења AG, задржано нумеричко одређење чланова, прије свега оснивачких уговора који су били валидни у то вријеме.

Предметни рад је подијељен у пет цјелина. Након предметних уводних разматрања, у другом дијелу ће, осим основних карактеристика права ЕУ, као и извора права директних пореза ЕУ, бити детаљно појашњена улога СПЕУ у области директних пореза. Послије разматрања природе, опсега и развоја надлежности СПЕУ у предметној области, посебан акценат је дат на начин заштите права пореских обвезника која су везана за примјену основних слобода, а која

---

<sup>3</sup> Упоред.: Lubos Tichy: **Fundamental Rights and Fundamental Freedoms: Short Remarks**, (y: *The Treaty on a Constitution for Europe - Perspectives After the IGC*, eds. Ingolf Pernice/Jiri Zemánek), NOMOS Verlag, 2005, стр. 52.

<sup>4</sup> Види доље, стр. 195.

<sup>5</sup> Вид.: Милаутин Јањевић: **Консолидовани Уговор о Европској унији – од Рима до Лисабона**, Службени гласник, 2009, стр. 19.

су загарантована УФЕУ. У том циљу ближе су појашњена два механизма путем којих порески обвезник може од СПЕУ затражити одлуку о усклађености спорне националне пореске одредбе с правом ЕУ: претходно питање и тужба од стране Комисија ЕУ. Након тога, слиједи анализа правних посљедица пресуда СПЕУ по пореског обвезника. Фокус је стављен на питања ретроактивности (као и на изузетке од тог правила) код пресуда СПЕУ, повраћаја пореза (рефундација и надокнада штете) плаћеног у супротности с правом ЕУ, као и могућност накнадног преиспитивања коначних одлука (нпр. пореско рјешење).

Трећи дио рада, пошто је формулисан предмет заштите (основних слобода), посвећен је круцијалном поступку у оквиру којег СПЕУ врши оцјену усклађености одређене националне пореске мјере са основним слободама. Иако тај поступак има идентична општа начела за све правне области, опорезивање, а поготово примјена основних слобода у материји директних пореза, обилује специфичностима на које ће бити посебно указано. Предметни логичко-мисаони процес се састоји из три главна дијела, а сваки од њих садржи засебне поднивое. Први представља оцјену постојања неопходних претпоставки да би СПЕУ имао надлежност над рјешавањем предметног случаја (*ratione personae* – грађани ЕУ, *ratione materiae* – прекогранична економска активност). Након тога, анализи су подвргнуте врсте препрека прекограничним економским активностима на унутрашњем тржишту (дискриминаторне препреке, рестрикције и диспаритети). Као посљедњи корак у анализи усклађености националне мјере с правом ЕУ, а пошто су установљене недозвољене препреке, детаљно су анализирана могућа оправдања која стоје на располагању државама чланицама да ипак убиједи СПЕУ да донесе одлуку у њихову корист. Посебан акценат у тој проблематици дат је питању пропорционалности спорне пореске мјере, као завршног корака у покушају оправдања спорне пореске националне мјере. На крају тог дијела, анализи су подвргнута поступања националних правосудних органа, као и националног законодавца, пошто су установљене неусклађености пореске мјере, а у циљу отклањања кршења права пореских обвезника.

Четврти дио рада је посвећен испитивању утицаја правила створених у пракси СПЕУ на црногорски порески систем. У првом дијелу, сходно датом тренутку европских интеграција Црне Горе, анализиране су правне и пореске импликације Споразума о стабилизацији и придруживању Црне Горе (у даљем тексту: ССПЦГ). Посебан акценат је дат на сљедећа питања у вези са правним режимом ССПЦГ: непосредна примјена, непосредна дејства, примјена заштитних пореских клаузула, могућност директне примјене правила садржаних у правним актима ЕУ, правна природа и дејства одлука Савјета за стабилизацију и придруживање (у даљем тексту: Савјет). У наредном дијелу слиједи детаљна анализа

усклађености система директних пореза Црне Горе с правилима из праксе СПЕУ везане за примјену основних слобода. Дакле, иста ће имати за циљ идентификацију спорних тачака, као и указивање на евентуална рјешења. Тај дио је подијељен на шест подобласти: третман нерезидената, порези по одбитку, отклањање двоструког опорезивања, третман губитака, третман трошкова и третман преноса имовине.

Посљедњи, пети дио, садржи закључна разматрања везана за цјелокупну предметну проблематику рада. Посебне цјелине те завршне анализе чине: осврт на питања надлежности СПЕУ у материји директних пореза, анализа специфичности праксе и правила која је изградио СПЕУ у предметној области и указивање на главне спорне тачке црногорског правног и пореског система у циљу његовог усклађивања с правилима из праксе СПЕУ.

## II - СПЕУ И ДИРЕКТНО ОПОРЕЗИВАЊЕ

### 1. ПРАВО ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА ЕУ

#### 1.1. ПРАВНИ СИСТЕМ ЕУ

Вјероватно најбоље одређење правног карактера ЕУ<sup>6</sup> дала је пракса Уставног суда Њемачке, који сматра да се Европска унија не може разумјети као држава него као савез суверених држава.<sup>7</sup> Оснивачки уговори ЕУ су створили супранационални правни поредак који карактеришу посебне институције, а прије свега његови извори права.<sup>8</sup> Поменути уговори не садрже ниједну одредбу о природи тог правног система, његовим дејствима, као ни о односу с националним правним системима држава чланица.<sup>9</sup> Зато је СПЕУ временом у својој пракси изградио основне постулате правног система ЕУ: „...Уговор је више од споразума који само ствара узајамне обавезе између држава уговорница...Заједница представља нови правни поредак међународног права у чију корист су државе чланице ограничиле своја суверена права, иако у оквиру ограниченог броја области, а његови субјекти су не само државе чланице већ и њихови држављани. Независно од законодавства држава чланица, комунитарно право, дакле не ствара само обавезе за појединце већ им, такође, додјељује права која постају дио њиховог правног наслеђа.”<sup>10</sup> С друге стране, тај правни систем чини дио правних система држава чланица: „Насупрот уобичајеним међународним уговорима, Уговор о ЕЕЗ је створио свој посебан правни систем који, од ступања на снагу Уговора, постаје саставни дио правних система држава чланица и који њихови судови морају да примјењују.”<sup>11</sup>

Есенцијалне карактеристике тог новог правног поретка су двојачке: супрематија права ЕУ и непосредна дејства права ЕУ.<sup>12</sup> Одредбе права ЕУ које садрже поменута права појединца имају непосредну примјену и дејства у правним системима држава чланица, ако су довољно јасне и безусловне: „Формулација члана 12 садржи јасну и безусловну забрану која није позитивна већ негативна обавеза. Ова обавеза, штавише, не садржи могућност да би државе могле условити њену примјену на основу

---

<sup>6</sup> О правној природи ЕУ се доста расправљало у теорији и пракси, али је конкретно одређење ипак изостало. ЕУ не представља ни државу, али ни обичну асоцијацију држава. Такође, она је више од конфедерације, али ипак мање од федерације, упоред.: Снежана Стојановић: **Принцип супсидијарности – Један од основних принципа функционисања Европске уније**, Страни правни живот, 1-2/2007, стр. 85.

<sup>7</sup> Вид.: Един Шеховић: **Уставно уређење Савезне Републике Њемачке – основи њемачког Државног права**, КУЛТ/Б-Фондација Heinrich Böll-Амбасада Савезне Републике Њемачке у Босни и Херцеговини, 2005, стр. 38.

<sup>8</sup> Вид.: Gianni de Luca: **Diritto Tributario (XXII Edizione)**, Gruppo Editoriale Esselibri - Simone, 2008, стр. 33.

<sup>9</sup> Упоред.: Anthony Arnall: **Me and My Shadow: The European Court of Justice and the Disintegration of European Union Law**, Foldham International Law Journal, Vol. 31, Issue 5, 2007, стр. 1177.

<sup>10</sup> Вид.: Случај 26/62 Van Gend en Loos v Nederlandse Administratie der Belastingen, стр. 12.

<sup>11</sup> Вид.: Случај 6/64 Costa v ENEL, стр. 593.

<sup>12</sup> Вид.: **The Future Role of the European Court of Justice**, (6th Report of Session 2003-04, HL Paper 47), House of Lords - European Union Committee, стр. 11.

неке позитивне законодавне мјере националног права. Сама природа ове забране је чини прикладном да ствара непосредна дејства у правним односима између држава чланица и њихових субјеката.”<sup>13</sup> СПЕУ наглашава да обавезу примјене одредаба права ЕУ имају све врсте државних органа: „Појединац се дакле може позивати на те одредбе пред националним судовима и као што је јасно из наведеног, сви органи управе, укључујући децентрализоване нивое власти као што су општине, имају обавезу да их примјењују.”<sup>14</sup>

На основу принципа супрематије права ЕУ, у случају конфликта с националним правом држава чланица, право ЕУ има превагу, што надлежни национални суд мора да поштује: „...има овлашћења да уради све што је неопходно у тренутку његове примјене да стави са стране националне законске одредбе које могу да спријече комунитарне норме да имају пуну снагу и дејства...”<sup>15</sup> Другим ријечима, национално право држава чланица ни у ком сличају не може имати вишу правну снагу него право ЕУ: „...право које проистиче из Уговора, независан извор права, не може, због своје посебне и изворне природе, бити поништено домаћим правним одредбама, како год да су формулисане, а да не буде лишено свог карактера комунитарног права као и без довођења у питање правног основа саме Заједнице...”<sup>16</sup>

Развојем принципа непосредних дејстава и супрематије права ЕУ путем судске праксе СПЕУ, власт на нивоу ЕУ је у стварности остварила захтјев за врховном влашћу.<sup>17</sup> Честа су и мишљења да је СПЕУ на овај начин оснивачке уговоре ЕУ претворио *de facto* у устав ЕУ.<sup>18</sup> Чак их и сам СПЕУ назива „уставном повељом”: „У том погледу се мора прво нагласити да Европска економска заједница јесте Заједница заснована на владавини права; утолико нити државе чланице нити њене институције не могу избјећи преиспитивање да ли су мјере које су усвојиле у складу са основном уставном повељом, Уговором...”<sup>19</sup>

У почетку, у неким државама чланицама је било одређених недоумица и отпора према концептима непосредних дејстава и супрематије права ЕУ, као резултат различитих уставних традиција.<sup>20</sup> Међутим, временом су поменути принципи прихваћени, или аманданима устава или на основу ставова националних уставних судова. Интересантан је примјер Уставног суда

<sup>13</sup> Случај 26/62 ..., стр. 13.

<sup>14</sup> Вид.: Случај 103/88 Fratelli Costanzo SpA v Comune di Milano, пасц 32.

<sup>15</sup> Вид.: Случај 106/77 Amministrazione delle finanze dello stato v Simmenthal, пасц 22.

<sup>16</sup> Случај 6/64 ..., стр. 594.

<sup>17</sup> Вид.: Mathieu Isenbaert: **The Contemporary Meaning of “Sovereignty” in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ**, EC Tax Review, 2009-6, Kluwer Law International, стр. 265.

<sup>18</sup> У том смислу види: Geoffrey R. Garrett, Daniel Kelemen, Heiner Schulz: **The European Court of Justice, National Governments, and Legal Integration in the European Union**, International Organization 52, 1, Winter 1998, стр. 149; Anne-Marie Burley, Walter Mattli: **Europe Before the Court – A Political Theory of Legal Integrations**, International Organization 47, 1, Winter 1993, стр. 41-42; Armin Von Bogdandy: **Founding Principles of EU Law - A Theoretical and Doctrinal Sketch**, European Law Journal, Vol. 16, No. 2, March 2010, стр. 96.

<sup>19</sup> Вид.: Случај 294/83 Parti écologiste "Les Verts" v European Parliament, пасц 23.

<sup>20</sup> Вид.: Paul Craig: **The ECJ, National Courts and the Supremacy of Community Law**, (y: *The European Constitution in the Making*, eds. Ingolf Pernice/Roberto Miccù), Nomos, 2003, стр. 36.

Италије, који је предметно ограничење националног суверенитета дефинисао као: „...ограничења суверенитета неопходна поретку који осигурава мир и правду међу нацијама...”<sup>21</sup>

## 1.2. ПОРЕСКО ПРАВО ЕУ

Порески поредак ЕУ има другачију структуру и од националних пореских система држава чланица и од међународних уговора.<sup>22</sup> „Пореско право ЕУ” се састоји од оснивачких уговора и одредаба заснованих на законодавним овлашћењима делегираним ЕУ на основу оснивачких уговора. Део ЕУ правних одредаба које могу имати дејства на опорезивање назива се пореским правом ЕУ. С друге стране, тај појам треба разликовати од појма „европског пореског права”, који представља шири појам, и који поред пореског права ЕУ обухвата, нпр. утицај Европске конвенције о људским правима на опорезивање.<sup>23</sup> Одредбе пореског права ЕУ су усмјерене на домаће пореске законе само у оном степену који је неопходан за реализацију и функционисање унутрашњег тржишта. Дакле, пореском праву ЕУ није циљ прикупљање прихода, као што је то случај с националним пореским системима. Као резултат тога више од 97% укупних пореских и јавних расхода у ЕУ троше националне владе, а не ЕУ.<sup>24</sup> С друге стране, 2011. године, само 13,161% укупног буџета ЕУ чинили су порези који су изворни приходи ЕУ (прије свега царине), а чак и њих наплаћују националне пореске службе држава чланица на основу чега оне задржавају 25% као трошак наплате.<sup>25</sup>

Пошто је дефиниција унутрашњег тржишта ЕУ избрисана<sup>26</sup> из УФЕУ, можемо је још наћи само у пракси СПЕУ. У случају *Watson and Belmann*, СПЕУ на најбољи начин појашњава однос основних слобода и унутрашњег тржишта: „Одредбе Уговора и секундарног комунитарног

<sup>21</sup> Вид.: Raffaello Lupi: **Diritto Tributario – Parte Generale (Ottava Edizione)**, Giuffr  Editore, 2005, стр. 26.

<sup>22</sup> Вид.: Pasquale Pistone: **The Impact of Community Law on Tax Treaties – Issues and Solutions**, Kluwer Law International, стр. 11.

<sup>23</sup> Вид.: Marjaana Helminen: **EU Tax Law – Direct Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, стр. 2-4.

<sup>24</sup> Frans Vanistendael: **Can Member States Survive EU Taxation? Can the European Union Survive National Taxation?**, (у: *Tax Polymath – A life in international taxation*, ed. Philip Baker, Catherine S. Bobbett), International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 370.

<sup>25</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **The European Union**, (у: *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, ed. Gianluigi Bizioli, Claudio Sacchetto), International Bureau of Fiscal Documentation, 2011, стр. 602.

<sup>26</sup> Сматрамо очигледним да је у поступку писања УФЕУ вођено рачуна да се изоставе све одредбе Уговора о оснивању Европске уније (у даљем тексту: УОЕУ) које немају непосредна дејства, па је вјероватно то био разлог и да члан 293 УОЕУ доживи исту судбину. Овај приступ сматрамо исправним, јер УФЕУ треба да садржи што мање политичких формулација које не стварају субјективна права за грађане ЕУ, на која би се они могли позивати пред надлежним органима држава чланица. На овај начин се смањује правна неизвјесност и непотребно губљење времена у поступцима у којима се грађани неуспјешно ослањају на неке одредбе УФЕУ у нади да исте имају непосредна дејства.

права...имплементирају фундаменталне принципе садржане у члану 3 (ц) Уговора, у којем се наводи да...ће активности Заједнице обухватати укидање, између држава чланица, препрека слободи кретања лица, услуга и капитала...’’<sup>27</sup> Чињеница да дефиниција унутрашњег тржишта више не постоји у УФЕУ не умањује важност тог циља ЕУ. Мишљења смо да је разлог за то чисто прагматичне природе, јер у својој пракси СПЕУ није признао непосредна дејства предметне одредбе, већ је она служила више као упутство и смјерница у примјени појединачних основних слобода. Другим ријечима, пошто су појединачне слободе суштински везане за шири појам унутрашњег тржишта, тај општи концепт је у стању да шаље сигнале свакој од њих у вези са њеним обликом и тумачењем.<sup>28</sup> Потврду истог можемо пронаћи у ставовима СПЕУ: *„Институције система осигуравају да конкуренција на зајдничком тржишту није нарушена, као што то предвиђа члан 3 (ф) Уговора; његов је циљ ближе одређен у неколико других одредаба везаних за правила о конкуренцији...’’*<sup>29</sup>

Главни разлог пореске хармонизације је поспјешивање економске ефикасности и посебно, унапређење унутрашњег тржишта.<sup>30</sup> Логично, како се уклањају препреке слободној трговини у оквиру ЕУ, тако оне преостале постају све видљивије, а то се поготово тиче оних у вези са опорезивањем.<sup>31</sup> Порески систем и политика чине једно од најзначајнијих обиљежја националног суверенитета сваке земље и саставни су дио укупне економске политике коју она води. На унутрашњем тржишту ЕУ, земље чланице треба да се крећу приближно истим правцима у погледу пореских политика које воде. ЕУ, у том смислу, има само помоћну улогу, њен циљ није да стандардизује националне пореске системе, већ да осигура да они буду компатибилни не само једни с другим већ и са циљевима постављеним у УФЕУ.<sup>32</sup> С обзиром на то да разлике у пореским системима земаља чланица ЕУ, као и у националним политикама које воде, изазивају дискриминацију у погледу инвестиција између земаља чланица, одређена пореска хармонизација постала је неопходан услов за функционисање унутрашњег тржишта. У њеном одсуству, оно би било фрагментирано дуж националних граница. Због тога се пореска конкуренција посматра као кључни неријешени проблем за успјешно

---

<sup>27</sup> Вид.: Случај 118/75 Lynne Watson and Alessandro Belmann, пасус 16.

<sup>28</sup> Упоред.: Axel Cordewener: **The Prohibitions of Discrimination and Restriction Within the Framework of the Fully Integrated Internal Market** (y: *EU Freedoms and Taxation*, ed. Frans Vanistendael), International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, стр. 5-6.

<sup>29</sup> Вид.: Случај 339/89 Alsthom Atlantique SA and Compagnie de construction mécanique Sulzer SA, Union des assurances de Paris, пасус 10.

<sup>30</sup> Вид.: Simon James: **Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation?**, Bulletin for International Taxation, June 2000, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 269.

<sup>31</sup> Вид.: Joachim Englisch: **The European Treaties’ Implications for Direct Taxes**, INTERTAX, Volume 33, Issue 8/9, Kluwer Law International, стр. 310.

<sup>32</sup> Вид.: Гордана Илић-Попов: **Пореско право Европске Уније**, Службени гласник, Београд, 2004, стр. 11.

функционисање јединственог тржишта.<sup>33</sup> О томе свједочи и чињеница да су у посљедњих неколико година случајеви из области опорезивања једни од најбројнијих у пракси СПЕУ.<sup>34</sup>

Међутим, очигледно да очеви оснивачи ЕУ нису имали идентичну перцепцију проблема хармонизације у области индиректних и директних пореза. Када је ријеч о индиректним порезима, УФЕУ садржи експлицитан правни основ за њихову потпуну хармонизацију:

1) Царинска унија – Укидање царина и квантитативних рестрикција увоза и извоза и увођење заједничке царинске тарифе једна су од главних достигнућа ЕУ.<sup>35</sup> Установљавање царинске уније<sup>36</sup> представља неизбјежну претпоставку за политичку, односно економску и монетарну унију.<sup>37</sup> Слобода кретања робе основа је царинске уније, али и њеног прерастања у заједничко тржиште успостављањем и других слобода - кретања лица, услуга и капитала.<sup>38</sup> У току 1992-93. године Комисија ЕУ је завршила најдалекосежнији пројекат консолидације легислативе на било ком пољу права ЕУ, доносећи Уредбу о царинском кодексу Заједнице<sup>39</sup>, као и Уредбу о имплементацији царинског кодекса<sup>40</sup>.

2) Законодавство у области индиректних пореза (члан 113) - Овај члан представља правни основ успјешне хармонизације пореза на потрошњу. Најважнији извор је свакако Директива 2006/112/ЕЗ<sup>41</sup> којом је хармонизован општи порез на потрошњу – ПДВ. С друге стране, код

---

<sup>33</sup> Вид.: Јадранка Ђуровић-Тодоровић: **Предности и недостаци хармонизације пореза на добит предузећа у земљама Европске Уније**, Финансије, година LIX, бр.1-6/2004, стр. 55-70.

<sup>34</sup> На првом мјесту (године 2011, 2010, 2006), другом (2008, 2009), трећем (2007). У Годишњем извјештају о раду СПЕУ за 2011. годину, када је ријеч о новим случајевима, на првом мјесту је опорезивање са 85 случајева (без случајева из области царина), а затим слиједе право конкуренције са 60 и интелектуална и индустријска својина са 58 случајева. Вид.: **Court of Justice of the European Union: Annual Report 2011**, стр. 97. [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2\\_7000/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7000/)

<sup>35</sup> Вид.: Vinko Kandžija: **Carinska unija kao temelj Europske unije u povezivanju s trećim državama**, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Mostaru, br. XVII, 2004, стр. 75.

<sup>36</sup> Царинска унија подразумева двоструки правни аранжман. Прво, отклањање препрека за трговину унутар царинске уније. Друго, успостављање јединственог трговинског режима према трећим државама. Када је овај правни аранжман у питању битно је правити разлику у односу на зону слободне трговине, која подразумева укидање царина и других баријера унутар зоне, али државама чланицама допушта да имају различите царинске аранжмане према трећим државама. Дакле, различит царински статус трећих држава је једина разлика између царинске уније и зоне слободне трговине. Вид.: Мирослав Прокопијевић: **Европска Унија – Увод**, Службени гласник, Београд 2005. год, стр. 114.

<sup>37</sup> Вид.: Michael Lux: **Carinski propisi Europske unije**, Poslovni zbornik, Zagreb, 2005, стр. 5.

<sup>38</sup> Вид.: Deša, Miklotin-Tomić, Hana Hornak, Vedran Šoljan, Jasminka Pecotić-Kaufman: **Europsko tržišno pravo**, Školska knjiga, Zagreb, 2006, стр. 7.

<sup>39</sup> Вид.: Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code (OJ L 302, 19.10.1992, p. 1)

<sup>40</sup> Вид.: Commission Regulation (EEC) No 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code (OJ L 253, 11.10.1993, p. 1)

<sup>41</sup> Вид.: Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal of the European Union, L 347/1, 11.12.2006.

акциза Директива 2008/118/ЕЗ<sup>42</sup> која је замијенила Директиву 92/12/ЕЕЗ о општем споразуму о производима који подлијежу акцизама те о посједовању и кретању таквих добара, представља базични документ за хармонизацију система акциза.<sup>43</sup>

3) Забрана дискриминације и заштите производа путем опорезивања (члан 110) – Ова одредба дозвољава опорезивање добара искључиво као дио општег система унутрашњег (националног) опорезивања потрошње које се на исти начин примјењује како на домаће, тако и на иностране производе, као што су општи порез на потрошњу (ПДВ) и појединачни порези на потрошњу (акцизе). То значи да се на увезену робу могу примјењивати само оне дажбине које на исти начин оптерећују и домаћу робу кад су у истом степену производње и промета.<sup>44</sup>

### 1.3. ИЗВОРИ ПРАВА ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА ЕУ

Генерално, у поређењу са индиректним порезима, иницијатива ЕУ у области директних пореза је далеко мањег димензиона.<sup>45</sup> Сходно генералној подјели извора права ЕУ, у области директних пореза они се могу груписати у три велике цјелине: 1) примарно право; 2) секундарно право, 3) координација.

#### 1.3.1. Примарно право

Примарне изворе права ЕУ стварају државе чланице приликом утврђивања међународних односа и ЕУ на основу сопственог уговорног капацитета, као субјект међународног права, закључивањем споразума са трећим државама и међународним организацијама.<sup>46</sup>

##### 1.3.1.1. УФЕУ

УФЕУ не садржи нити једну одредбу која се експлицитно односи на материју директног опорезивања. Стога, као основ хармонизације у овој области служе одредбе опште природе које су везане за: 1) основне слободе; 2) директиве; 3) државну помоћ. Ове три области представљају правно-политички оквир у којем се спроводи цјелокупна хармонизација

---

<sup>42</sup> Вид.: Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Official Journal of the European Union, L 9/12, 14.1.2009.

<sup>43</sup> Вид.: Danijela Kuliš: **Plaćamo li europske trošarine**, Institut za javne finansije, Zagreb, 2005, стр. 7.

<sup>44</sup> Вид.: Владимир Радивојевић: **Слобода промета робе у ЕУ**, Правни живот, бр. 12/2006, стр. 680.

<sup>45</sup> Вид.: Mario Damiani: **Libertà Europea e imposizione Fiscale – Per un convivenza senza distorsioni**, Giuffrè Editore – Milano, 2004, стр. 52.

<sup>46</sup> Вид.: Радован Д. Вукадиновић: **Увод у институције и право Европске уније**, Крагујевац, 2010, стр. 123.

материје директног опорезивања, те се свака посебна мјера (нпр. законодавни акт ЕУ) или одлука СПЕУ креће унутар ових задатих координата. Интересантно је напоменути, да је до ступања на снагу УФЕУ, оснивачки уговор (Уговор о оснивању Европске заједнице) садржао једну одредбу везану за директне порезе.<sup>47</sup> Ријеч је о обавези отклањања двоструког опорезивања између држава чланица: „Државе чланице ће, у мјери која је неопходна, ући у међусобне преговоре у циљу...укидања двоструког опорезивања...”<sup>48</sup> Међутим, вјероватно због ставова из праксе СПЕУ који овој одредби није признао непосредни ефекат<sup>49</sup>, иста је избрисана из УФЕУ: „Треба истаћи да члан 220...нема за циљ да установи правило које је директно примјенииво као такво, већ само дефинише одређени број области у којима ће државе чланице ући у међусобне преговоре у мјери у којој је то неопходно...”<sup>50</sup>

Пошто ће улога основних слобода (слобода кретања) у усклађивању националних система директних пореза држава чланица представљати предмет рада, а хармонизација доношењем директива биће анализирана у дијелу везаном за изворе секундарног законодавства, на овом мјесту сматрамо неопходним појаснити улогу одредаба УФЕУ везаних за државну помоћ на материју опорезивања.

#### 1.3.1.1.1. Фискална државна помоћ

Контрола државне помоћи коју додјељују државе чланице је дио права тржишне конкуренције у ширем смислу.<sup>51</sup> УФЕУ предвиђа да ће свака помоћ пружена од стране државе чланице или путем државних ресурса у било којем облику, а која ремети или пријети да поремети конкуренцију на начин који фаворизује одређене економске активности или производњу одређених добара бити сматрана неусклађеном са унутрашњим тржиштем, све док утиче на трговину између држава чланица.<sup>52</sup> Када је ријеч о врстама државне помоћи, она се јавља у директном и индиректном облику. Директна (позитивна) државна помоћ се односи на помоћи које се директно пружају кориснику, нпр. директна плаћања, државне гаранције или користи у добрима. Са друге стране, индиректна (негативна) државна помоћ се односи на

<sup>47</sup>Вид.: Martti Nieminen: **Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon**, Bulletin for International Taxation, June 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 330.

<sup>48</sup> Вид.: члан 293 Consolidated Version of the Treaty Establishing the European Community, Official Journal of the European Union, C321, 29.12.2006.

<sup>49</sup> Вид.: Emmanule Raingard de la Blétière: **EU Report** (y: *Key practical issues to eliminate double taxation of business income*, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 96b), 2011, International Fiscal Association, стр. 59.

<sup>50</sup> Вид.: Случај 137/84 Ministère Public v Robert Heinrich Maria Mutsch, пасџ 11.

<sup>51</sup> Вид.: Marijana Liszt: **Državne potpore u Europskoj zajednici**, (y: *Uvod u Europsku uniju*, ur. Ljerka Mintas-Hodlak), MATE, Zagreb, 2004, стр. 177.

<sup>52</sup> Вид.: члан 107 Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union, Official Journal of the European Union, C 83/1, 30.03. 2010.

изузимање или умањивање дажбина које би биле плаћене у нормалним околностима.<sup>53</sup> Овакви порески подстицаји узрокују неправичну пореску конкуренцију која значајно утиче на лоцирање пословних активности у оквиру ЕУ.<sup>54</sup>

Дакле, фискална државна помоћ представља управо негативни облик државне помоћи. За корисника државне помоћи једнак ефекат производи позитивно давање (нпр. субвенција) или одустанак од наплате пореских прихода: *“...концепт помоћи је дакле шири од субвенције, јер обухвата не само позитивна дејства, као што су саме субвенције, већ и интервенције које у разним облицима умањују дажбине које су обично укључене у буџет одређеног предузећа, које су, иако не представљају субвенције у уском значењу те ријечи, сличне у особинама и имају иста дејства.”*<sup>55</sup> Државна фискална помоћ се може јавити начелно у три вида: 1) смањење пореске основице; 2) потпуно или дјелимично смањење пореског дуга; 3) одлагање, опраштање или репрограмирање дуга.<sup>56</sup>

Да би били испуњени критеријуми да одређена пореска мјера може бити сматрана фискалном државном помоћи, иста мора да испуни четири услова:<sup>57</sup>

1) постојање користи – На основу праксе СПЕУ, да би постојала забрањена државна помоћ, мора бити ријечи о повластици која не би постојала под уобичајеним тржишним условима. Овај критеријум је веома непрецизан и на националним судовима држава чланица је да установе шта у конкретном случају он подразумева: *“...Такво одређење претпоставља економску анализу која обухвата све факторе које би предузеће које послује под нормалним тржишним околностима требало да узме у обзир када установљава накнаду за пружену услугу.”*<sup>58</sup> СПЕУ као начелну смјерницу приликом установљавања постојања користи од стране националног суда, упућује на компарацију понашања јавног тијела које пружа помоћ с оним приватног инвеститора: *„Како би се утврдило да ли је таква мјера у својој природи државна помоћ, неопходно је размотрити да ли би у сличним околностима приватни инвеститор величине упоредиве са тијелом које управља јавним сектором пружао убризање капитала у том износу...”*<sup>59</sup>;

<sup>53</sup> Вид.: Marie-Ann Mamut: **The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters**, (y: *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, eds. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer), Spiramus Press, 2010, стр. 63.

<sup>54</sup> Вид.: Mario Monti: **How state aid affects tax competition**, EC Tax Review, 1999/4, Kluwer Law International, стр. 208.

<sup>55</sup> Вид.: Случај 387/92 Banco de Crédito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA v Ayuntamiento de Valencia, пасус 13.

<sup>56</sup> Вид.: Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, Official Journal of the European Communities, 98/C, 384/03, 10.12.98, пасус 9.

<sup>57</sup> Вид.: Report on the implementation of the Commission notice on the application of the state aid rules to measures relating to business taxation, C(2004)434, 09. 02. 2004. стр. 5-7.

<sup>58</sup> Вид.: Случај 39/94 Syndicat Français de l'Express International (SFEI) and Others v La Poste and Others, пасус 61.

<sup>59</sup> Вид.: Случај 42/93 Kingdom of Spain v Commission of the European Communities, пасус 13.

2) да је ријеч о јавним средствима – Када је ријеч о овом критеријуму СПЕУ је заузео став да није битно о којем нивоу власти је ријеч нити субјекту који га пружа: „...забрања садржана у члану 92 покрива све помоћи пружене од стране државе чланице или путем државних ресурса и није неопходно правити било какву разлику на основу тога да ли је помоћ пружена директно од стране државе или од јавних или приватних тијела основаних или именованих у циљу управљања истим.”<sup>60</sup> Такође, СПЕУ када оцјењује одређену државну мјеру не узима у обзир циљеве који су се жељели постићи са спорним јавним средствима, већ га интересује искључиво њен ефекат: „...Дакле, члан 92 не прави разлику између предметних мјера државне интервенције у односу на њихову сврху или циљ, већ их одређује у складу са њиховим ефектима. На основу тога, наводна фискална природа или социјални циљ предметне мјере нису довољни да је заштите од примјене члана 92”<sup>61</sup>;

3) мора нарушавати конкуренцију – до тога долази када државна помоћ ставља у бољи положај, односно у бољу финансијску позицију одређено лице у односу на његову конкуренцију: “...помоћ пружена предузећу има ефекат умањивања његових финансијских трошкова у поређењу са оним његових конкурената.”<sup>62</sup> Такође, критеријум уско повезан са нарушавањем конкуренције, јесте да спорна мјера мора утицати на трговину између држава чланица, односно да угрожава конкурентске субјекте друге државе чланице: „Када државна финансијска помоћ учвршћује позицију одређеног предузећа у поређењу са другим предузећима која се такмиче у ЕУ трговини, касније поменути мора бити погођен таквом помоћи. У овом случају помоћ коју је Влада Холандије предложила да одобри је била намијењена предузећу које се бави међународном трговином, а ово је доказано високим процентом производње коју намјерава да изведе у друге државе чланице”<sup>63</sup>;

4) селективност мјере – само у случају када држава чланица пружа помоћ појединим предузећима или производњи појединих добара тада је ријеч о забрањеној мјери.<sup>64</sup> Дакле, када је ријеч о општој пореској мјери онда није ријеч о забрањеној државној помоћи. Појам опште мјере би се могао дефинисати као мјере које су доступне свим економским субјектима који послују у оквиру државе чланице.<sup>65</sup> Овакве мјере нису предмет одобравања од стране Комисије ЕУ. У циљу установљавања критеријума селективности мјере, неопходно је прво утврдити шта представља референтни порески систем у односу на који се спорна мјера упоређује. Након тога, уколико предметна пореска мјера представља одступање од референтног система, у том

<sup>60</sup> Вид.: Случај 290/83 Commission of the European Communities v French Republic, пасус 14.

<sup>61</sup> Вид.: Случај 173/73 Government of the Italian Republic v The Commission of the European Communities, пасус 13.

<sup>62</sup> Вид.: Случај 234/84 Kingdom of Belgium v Commission of the European Communities, пасус 22.

<sup>63</sup> Вид.: Случај 730/79 Philip Morris Holland BV v Commission of the European Communities, пасус 11.

<sup>64</sup> Вид.: Fred C. de Hosson: **Tax Facilities for State-Induced Costs under the EC State Aid Rules**, INTERTAX, Volume 35, Issue 12, Kluwer Law International, стр. 720.

<sup>65</sup> Вид.: Klaas-Jan Visser: **Commission expression its view on the relation between state aid and tax measures**, EC Tax Review, 1999/4, Kluwer Law International, стр. 224.

случају је ријеч о забрањеној државној помоћи.<sup>66</sup> Селективност пореске мјере СПЕУ у својој пракси дефинише као “одступање” (*departure*) од уобичајене пореске шеме: „То је у ствари одступање од уобичајене пореске шеме. Предметна предузећа уживају пореску олакшицу на коју не би имала право на основу уобичајене примјене пореске шеме и на коју слична предузећа у другим секторима, или предузећа у банкарском сектору, која се не баве тим активностима немају право...”<sup>67</sup> Када је ријеч о типу пореских мјера које могу бити окарактерисане као недозвољена државна помоћ, најчешће је ријеч о:<sup>68</sup> 1) секторским фискалним мјерама – примјена је ограничена на одређене секторе пословне активности (нпр. поморска индустрија, грађевинска индустрија, итд.); 2) хоризонталне фискалне мјере – ограничене на одређене функције у оквиру компаније али се примјењују на све компаније без дискриминације (нпр. истраживање и развој, животна средина, инвестиције везане за обуку и запошљавање, итд.); 3) регионалне или локалне фискалне мјере – чија је примјена ограничена на одређена подручја у оквиру државе чланице (изузетак могу бити аутономне области које испуњавају три критеријума аутономија из пресуде *Azores*<sup>69</sup>: институционални, процесни и економски)<sup>70</sup>.

Са друге стране УФЕУ предвиђа и двије врсте ситуација када државна помоћ јесте или може бити у складу са правом ЕУ. Државна помоћ се аутоматски сматра у складу са правом ЕУ и Комисија ЕУ нема дискрециону могућност да цијени њену оправданост<sup>71</sup>, у случају: 1) помоћи социјалног карактера, које се пружају појединачном потрошачу, под условом да се она омогућава без дискриминације по основу поријекла производа; 2) помоћи за отклањање штете изазване природним катастрофама или изузетним случајевима; 3) помоћи економији одређених области Савезне Републике Њемачке које су погођене подјелом Њемачке. Поред наведеног, следеће врсте државне помоћи могу бити одобрене<sup>72</sup> у за то предвиђеној процедури од стране Комисије ЕУ: 1) помоћи у циљу промоције економског развоја области гдје је животни стандард неуобичајено низак или гдје постоји озбиљна незапосленост; 2) помоћ за извршење важних пројеката заједничких економских европских области или за отклањање озбиљних поремећаја у економији државе чланице; 3) помоћи у циљу развоја

<sup>66</sup> Вид.: Pierpaolo Rossi-Maccanico: **The specificity criterion in fiscal aid review – proposal for state aid control of direct business tax measures**, EC Tax Review, 2007/2, Kluwer Law International, стр. 92.

<sup>67</sup> Вид.: Случај 148/04 Unicredito Italiano SpA v Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, пасџ 50.

<sup>68</sup> Вид.: Carlo Pinto: **EC State Aid Rules and Tax Initiatives – A U-Turn in Commission Policy? (Part II)**, European Taxation, September 1999, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 344.

<sup>69</sup> Вид.: Случај 88/03 Portuguese Republic v Commission of the European Communities

<sup>70</sup> Вид.: Daniel Armesto: **The ECJ's Judgment regarding the Tax Autonomy of the Basque Country**, European Taxation, January 2009, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 15.

<sup>71</sup> Вид.: Franz Philipp Sutter: **The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters**, European Taxation, July/August 2001, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 244.

<sup>72</sup> Вид.: Daniel Sandler: **Tax Treaties and Controlled Foreign Legislation – Pushing the Boundaries**, The Chartered Institute of Taxation, Kluwer Law International, 1998, стр. 178.

одређених економских активности или економских области; 4) помоћи за промоцију и очување културног наслеђа; 5) остале врсте помоћи које одобри Вијеће ЕУ квалификованом већином, а на предлог Комисије ЕУ.<sup>73</sup>

#### 1.3.1.1.2. Међународни споразуми

На основу члана 216 УФЕУ, ЕУ посједује овлашћења да закључује споразуме са трећим државама или међународним организацијама. Неки од међународних уговора могу имати веома важне посљедице на област директних пореза. У ову групу спадају прије свега Споразум о еворпском економском простору (у даљем тексту: Споразум ЕЕА) као и ЕУ споразуми о асоцијацији. Пошто ће о дејствима ЕУ споразума о асоцијацији бити више говора у дијелу који се односи на ССПЦГ, на овом мјесту ћемо изнијети најзначајније карактеристике ЕЕА, као најважнијег међународног споразума ЕУ.

##### 1.3.1.1.2.1. Споразум ЕЕА

Споразум ЕЕА је потписан са државама чланицама Европског удружења слободне трговине (у даљем тексту: ЕФТА),<sup>74</sup> али се не примењује у односу на Швајцарску, која га није прихватила. ЕФТА је основана 1960. године у циљу стварања зоне слободне трговине, као баланс тадашњој Европској економској заједници,<sup>75</sup> која је имала амбициозније политичке циљеве.<sup>76</sup> У једном тренутку, чланице ЕФТА биле су Аустрија, Данска, Норвешка, Португалија, Шведска, Швајцарска, Велика Британија, Финска, Исланд и Лихтенштајн, али је већина тих држава сукцесивно постајала чланицама ЕУ (тадашње ЕЗ), тако да се сада у ЕФТА налазе, уз Швајцарску, још само Норвешка, Исланд и Лихтенштајн. Слично као и УФЕУ, Споразум ЕЕА садржи одредбе о слободама кретања, које омогућавају слободно кретање из једне државе чланице ЕЕА у другу, као и једнак третман без обзира на држављанство или поријекло.<sup>77</sup> Ове принципе најбоље дефинише сама пракса СПЕУ: „...један од основних циљева Споразума ЕЕА је да обезбиди што потпуније остваривање слобода кретања добара, лица, услуга и капитала у оквиру цијеле ЕЕА, тако да се унутрашње тржиште установљено у оквиру ЕУ прошири на ЕФТА државе...”<sup>78</sup>

<sup>73</sup> Вид.: члан 107(2)(3) Consolidated version of the Treaty on the Functioning ...

<sup>74</sup> Вид.: Barbara Brandtner: **The ‘Drama’ of the EEA Comments on Opinions 1/91 and 1/92**, European Journal of International Law, 3/92, стр. 300.

<sup>75</sup> Вид.: Thor Leegaard: **Impact of the European Economic Area Agreement on Direct Taxation: A Norwegian Perspective**, European Taxation, March 2002, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 110.

<sup>76</sup> Вид.: Тања Мишчевић: **Придруживање Европској Унији**, Службени гласник, 2009, стр. 115.

<sup>77</sup> Вид.: Marjaana Helminen: **Must EU Merger Directive Benefits Be Made Available where EEA States Are Involved?**, European Taxation, May 2011, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 180.

<sup>78</sup> Вид.: Случај 452/01 Margarethe Ospelt and Schlössle Weissenberg Familienstiftung, пасујс 29.

Посебну пажњу у Споразуму ЕЕА заузима установљивање Суда ЕФТА који има надлежност у рјешавању спорова у вези са примјеном и тумачењем одредаба Споразума ЕЕА. Пракса ове судске инстанце има доста сличности са праксом СПЕУ, на шта он и изричито указује: „...Суд правде као и Суд ЕФТА су препознали потребу да осигурају да се одредбе Споразума ЕЕА које су суштински идентичне оним из Уговора тумаче на униформан начин...”<sup>79</sup> О томе колика је сличност између принципа изграђених у праксама ове двије судске инстанце најбоље свједочи и чињеница да се Суд ЕФТА у својим пресудама експлицитно позива на пресуде СПЕУ.<sup>80</sup> Разлика између ове двије судске инстанце је што национални судови држава чланица ЕФТА нису у обавези да пошаљу претходно питање Суду ЕФТА, као и да националне судске инстанце нису везане његовим мишљењем (*advisory opinion*)<sup>81</sup> као што је то случај са одлукама СПЕУ. Такође, на значај Споразума ЕЕА указује чињеница да једино државе чланице ЕЕА и ЕФТА могу бити репрезентоване пред СПЕУ на једнаком нивоу као и државе чланице ЕУ.<sup>82</sup>

### 1.3.2. Секундарни извори права ЕУ<sup>83</sup>

Законодавство које може бити усвојено од стране институција ЕУ на основу овлашћења која су им пренијеле државе чланице или која су садржана у уговорима чини секундарно законодавство ЕУ.<sup>84</sup>

#### 1.3.2.1. Директиве

Због непостојања одредаба које се односе на директне порезе у УФЕУ, као правни основ “хармонизације” закона у овој области служи одредба о општој хармонизацији прописа путем директива: „...Вијеће ће, једногласном одлуком у складу са посебном законодавном процедуром а након што се консултује са Парламентом и Економским и социјалним комитетом, донијети директиве у циљу приближавања закона, прописа или административних одредаба држава чланица које директно утичу на функционисање унутрашњег тржишта.”<sup>85</sup> Прецизније, управо термин “приближавање”<sup>86</sup> закона

<sup>79</sup> Вид.: Случај 345/05 Commission of the European Communities v Portuguese Republic, пасус 40.

<sup>80</sup> Вид.: E-1/04 Fokus Bank ASA v The Norwegian State, represented by Skattedirektoratet (the Directorate of Taxes), пасус 37.

<sup>81</sup> Вид.: Carl Baudenbacher: **EFTA Court - Legal framework and case law (3<sup>rd</sup> edition)**, Luxembourg - July 2008, стр. 10.

<sup>82</sup> Вид.: Sergey Bezborodov: **Freedom of Establishment in the EC Economic Partnership Agreements: in Search of its Direct Effect on Direct Taxation**, NTERTAX, Volume 35, Issue 12, Kluwer Law International, стр. 705.

<sup>83</sup> Коришћењем термина „законодавство ЕУ“ желимо избјегнути теоријеске дискусије везане за питање шта све спада под појам секундарних извора права ЕУ, прије свега везане за одређење појма меког права (*soft law*). Види више воље, стр 22.

<sup>84</sup> Вид.: Nigel Foster: **EC Law (5<sup>th</sup> edition)**, Oxford University Press, 2005, стр. 32.

<sup>85</sup> Вид.: члан 115 Consolidated version of the Treaty on the Functioning...

<sup>86</sup> Циљ овог облика хармонизације јесте употреба одредби ради достизања минималног нивоа хармонизације законодавства потребног за адекватно функционисање заједничког тржишта у одређеној сфери. Види више у:

значи да не постоји потпуна хармонизација у овој области.<sup>87</sup> На основу овог овлашћења, до сада је донесено шест директива у области директних пореза, које је могуће подијелити на оне које се тичу уклањања препрека на тржишту ЕУ и оне везане са сарадњу између држава чланица у области директног опорезивања.

### 1.3.2.1.1 Директиве о отклањању препрека на тржишту ЕУ

#### 1.3.2.1.1.1 Директива 2011/96/ЕУ<sup>88</sup>

Директива 2011/96/ЕУ (у даљем тексту: *Parent-Subsidiary* директива) има за циљ елиминацију двоструког опорезивања унутар групе компанија у случају прекограничне расподеле профита. Проблем на који се односи предметна директива је чињеница да је са аспекта опорезивања расподеле профита, група компанија које имају своје филијале у више држава чланица у неповољнијем положају у односу на групу компанија која све своје филијале има унутар једне државе чланице, пошто се у већини држава економско двоструко опорезивање примљених дивиденди отклања искључиво у домаћој ситуацији. Стога, циљ *Parent-Subsidiary* директиве јесте да расподела дивиденди унутар интернационалне групе компанија које су резиденти држава чланица и групе компанија у домаћој ситуацији буде неутрална са аспекта опорезивања, што се постиже: 1) изузимањем од опорезивања расподеле дивиденди од стране компаније кћерке; 2) елиминацијом двоструког економског опорезивања на нивоу матичне компаније.<sup>89</sup>

#### 1.3.2.1.1.2. Директива 2009/133/ЕЗ<sup>90</sup>

Директива 2009/133/ЕЗ (у даљем тексту: *Merger* директива) има за циљ отклањање пореских препрека приликом спајања, подјела, трансфера средстава, размјене акција које се тичу компанија резидената различитих држава чланица, као и трансфера регистрованог сједишта европске компаније и европске задруге. Порески третман реорганизација компанија је често много неповољнији са пореског аспекта у случају када је ријеч о компанијама из различитих држава чланица него када су све компаније резиденти исте државе чланице. Зато *Merger*

---

Снежана Стојановић: **Пореска конкуренција *versus* пореска хармонизација у Европској унији**, Финансије, LXIV, бр. 1-6/2009, стр. 19.

<sup>87</sup> Вид.: Siegbert Alber: **Multilingualism and Interpretation of EU Law**, (y: *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Law*, ed. Guglielmo Maisto), International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 118.

<sup>88</sup> Вид.: Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast), Official Journal of the European Union, L 345/8, 29.12.2011.

<sup>89</sup> *Ibid.*, ставови 3-6 преамбуле.

<sup>90</sup> Вид.: Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States (codified version), Official Journal of the European Union, L 310/34, 25.11.2009.

директива установљава систем одлагања пореске обавезе на капиталне добитке све до тренутка њихове стварне реализације на начин што: 1) изузима од опорезивања предметне капиталне добитке; 2) осигурава њихово накнадно опорезивање од стране државе чланице компаније која врши трансфер у тренутку њиховог располагања. Такође, *Merger* директива покрива и пореске импликације одлука европске компаније (*societas europea*) као и европске задруге (*european cooperative society*) да пребаце своје регистровано мјесто управе у неку другу државу чланицу. Пошто на овај начин оне не остварују било какав приход (као ни њихови акционари), предметна директива осигурава пореску неутралност овог трансфера.<sup>91</sup>

#### **1.3.2.1.1.3. Директива 2003/49/ЕЗ<sup>92</sup>**

Директива 2003/49/ЕЗ (у даљем тексту: *Interest-Royalty* директива) установљава заједнички систем опорезивања камата и прихода од коришћења интелектуалне својине између повезаних компанија које су резиденти различитих држава чланица. Опорезивање ове врсте прихода често је скопчано са административним потешкоћама и *cash-flow* проблемима, као и двоструким опорезивањем. Зато *Interest-Royalty* директива има за циљ да камате и приходи од коришћења интелектуалне својине буду опорезовани искључиво једном, и то на начин што ће овакве исплате бити изузете од опорезивања у држави извора. Овај систем се односи само на исплате између повезаних лица које би постојале у одсуству њихових посебних односа, другим ријечима, ријеч је о цијенама ван дохвата руке.<sup>93</sup>

#### **1.3.2.1.2. Директиве о размјени података**

##### **1.3.2.1.2.1. Директива 2003/48/ЕЗ<sup>94</sup>**

Директива 2003/48/ЕЗ (у даљем тексту: Директива о опорезивању штедње) има за циљ ефикасно опорезивање прихода од штедње у држави резидентства пореског обвезника. У одсуству координације између држава чланица, због непријављивања прихода од штедње у држави свог резидентства (недоступност информација због прописа који гарантују банкарску тајну), док са друге стране овај приход често није ни опорезован у држави извора, порески обвезник неријетко може да избјегне пореску обавезу. Зато Директива о опорезивању штедње установљава систем аутоматске размјене података између држава чланица, као и опорезивање

---

<sup>91</sup> *Ibid.*, ставови 2-11 преамбуле.

<sup>92</sup> Вид.: Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, Official Journal of the European Union, L 157/49, 26.6.2003.

<sup>93</sup> *Ibid.*, ставови 1-5 преамбуле.

<sup>94</sup> Вид.: Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, Official Journal of the European Union, L 157/38, 26.6.2003.

ове врсте прихода искључиво у држави резидентства пореског обвезника (корисника штедног улога). Са друге стране, због постојања „структурних разлика” (недостатак воље да се одустане од принципа банкарске тајне), Аустрија и Луксембург (првобитно и Белгија која је пристала на систем размјене информација) могу бити ван система размјене информација са осталим државама чланицама. Као компензацију, предметна директива установљава обавезу ових држава чланица да примјењују порез по одбитку на приходе од штедње, те да након његове наплате  $\frac{3}{4}$  истог трансферишу држави чланици резидентства пореског обвезника (корисника штедног улога).<sup>95</sup>

#### **1.3.2.1.2.2. Директива 2011/16/EУ<sup>96</sup>**

Директива 2011/16/EУ (у даљем тексту: Директива о размјени података) која је замијенила Директиву 77/799/ЕЕЗ<sup>97</sup>, представља средство размјене информација између држава чланица у циљу спречавања пореске евазије и избјегавања плаћања пореза. Државе чланице у ери глобализације имају потребу за узајамном помоћи на пољу опорезивања. Велико повећање мобилности пореских обвезника, броја прекограничних трансакција и међународних финансијских инструмената, отежавају државама чланицама да наплаћују порезе на прави начин. Ова чињеница утиче на функционисање пореских система и резултира двоструким опорезивањем, које подстиче пореске преваре и пореску евазију, док су овлашћења везана за контролу ових појава остала на националном нивоу. Све ово угрожава функционисање унутрашњег тржишта. Зато је Директива 77/799/ЕЕЗ замијењена новим правним инструментом, који се примјењује како на директне тако и на индиректне порезе и представља адекватно средство у погледу ефикасне административне сарадње.<sup>98</sup> Она подразумева три модалитета узајамне помоћи: 1) размјена информација (на захтјев, спонтана и аутоматска); 2) сарадња пореских службеника држава чланица (непосредно присуство пореских службеника друге државе чланице); 3) истовремена контрола (сваки порески орган на својој територији).<sup>99</sup>

---

<sup>95</sup> *Ibid.*, ставови 5-17 преамбуле.

<sup>96</sup> Вид.: Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, L 64/1, 11.3.2011.

<sup>97</sup> Вид.: Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation.

<sup>98</sup> Вид.: преамбула ставови 1-6 Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, L 64/1, 11.3.2011.

<sup>99</sup> Вид.: Цвјетана Цвјетковић: **Основни правни инструменти узајамне помоћи у пореским стварима у Европској унији**, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду, XLV 1/2001, стр. 473-477.

### 1.3.2.1.2.3. Директива 2008/55/ЕЗ<sup>100</sup>

Директива 2008/55/ЕЗ (у даљем тексту: Директива о прикупљању пореза) представља консолидовану верзију Директиве 76/308/ЕЕЗ<sup>101</sup> и Директиве 2001/44/ЕЗ<sup>102</sup> која проширује узајамну помоћ у прикупљању појединих дажбина између држава чланица и на одређене порезе на приходе и капитал, као и на порезе на премије осигурања. Њен главни циљ је очување финансијских интереса држава чланица спречавањем превара и побољшањем конкуренције у циљу постизања фискалне неутралности на унутрашњем тржишту. Чињеница да су националне норме везане за наплату потраживања примјенљиве само у оквиру националне територије представља само по себи препреку функционисању унутрашњег тржишта. Стога, Директива о прикупљању пореза има за циљ наплату потраживања везану за дажбине и друге фискалне обавезе на увоз и извоз, ПДВ, акцизе које су биле предмет хармонизације (дуван, алкохол и минерална уља), као и порезе на доходак, капитал и премије осигурања. Такође се примјењује у односу на затезну камату, прекршајне новчане казне и трошкове везане за таква потраживања, са изузетком санкција кривичне природе.<sup>103</sup>

### 1.3.2.2. Уредбе

Иако не постоји ниједна уредба која се искључиво бави материјом опорезивања, Уредба 1612/68 садржи одредбу у вези са директним порезима. Ова уредба је заснована на принципу забране дискриминације на основу држављанства<sup>104</sup> и, између осталог, предвиђа да ће радник који је држављанин једне државе чланице уживати све социјалне и пореске привилегије у другој држави чланици као и њени држављани.<sup>105</sup>

---

<sup>100</sup> Вид.: Council Directive 2008/55/EC of 26 May 2008 on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures (Codified version), Official Journal of the European Union, L 150/28, 10.6.2008.

<sup>101</sup> Вид.: Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties

<sup>102</sup> Вид.: Council Directive 2001/44/EC of 15 June 2001 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties and in respect of value added tax and certain excise duties

<sup>103</sup> *Ibid.*, пасуси 1-6 преамбуле.

<sup>104</sup> Вид.: Jaime L. Fuster: **Council Regulation 1612/68: A Significant Step in Promoting the Right of Freedom of Movement within the EEC**, Boston College International and Comparative Law Review, Volume 11/Issue 1, стр. 127.

<sup>105</sup> Вид.: Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE).

### 1.3.3. Координација

#### 1.3.3.1. Општа разматрања

Приликом класификације аката ЕУ везаних за материју опорезивања неопходно је водити рачуна да постоје и акти институција ЕУ које имају *sui generis* правну природу, те се не могу сматрати секундарним изворима права. Ова врста извора права се често назива *soft law*, а главна карактеристика им је да немају правно обавезујућа дејства.<sup>106</sup> Често Комисија ЕУ објављује нпр. различита обавјештења (*notice*), која садрже ставове везане за одређена правна питања. Иако се ова обавјештења објављују у “Службеном листу ЕУ”, она не чине дио секундарних извора права, и имају политичко и морално значење.<sup>107</sup> Комисија ЕУ је везана истим, те она стварају легитимна очекивања у погледу њеног понашања како за државе чланице тако и за заинтересоване стране.<sup>108</sup> Међутим, СПЕУ је у својој пракси заузео став да ипак ова врста извора права ЕУ није без икаквих правних ефеката: „...иако препоруке немају за циљ да стварају обавезујућа дејства и нису у стању да стварају права на која се појединци могу ослањати пред националним судовима, оне нису без икаквих правних дејстава. Национални судови су обавезни да узму у обзир препоруке у циљу рјешавања спорова...”<sup>109</sup> Дакле, ово значи да би неузимање у обзир *soft law* извора права представљало повреду обавеза из УФЕУ од стране националног суда, због погрешног примјењивања ЕУ права и његовог система извора права.<sup>110</sup>

Можда и најзначајнији акт ове врсте везан за директно опорезивање јесте Кодекс понашања за пословно опорезивање<sup>111</sup> у оквиру борбе против штетне пореске конкуренције<sup>112</sup> у ЕУ, која може да настане када посебни режими пореза на добит корпорација у држави чланици омогућују ниво опорезивања суштински испод нивоа уобичајеног у тој држави чланици.<sup>113</sup>

---

<sup>106</sup> Види у том смислу: Oana Andreea Ștefan: **European Competition Soft Law in European Courts - A Matter of Hard Principles?**, European Law Journal, Vol. 14, No. 6, November 2008, стр. 756.

<sup>107</sup> Вид.: Deša Miklotin-Tomić: **Pravo međunarodne trgovine**, Školska knjiga, Zagreb, 1999, стр. 372.

<sup>108</sup> Вид.: Carlo Pinto: **EC State Aid Rules and Tax Initiatives – A U-Turn in Commission Policy? (Part II)**, European Taxation, September 1999, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 343.

<sup>109</sup> Вид.: Случај 207/01 Altair Chimica SpA v ENEL Dicipibuzione SpA, пасус 41.

<sup>110</sup> Вид.: Daniel Sarmiento: **The Function of EU Soft Law**, (y: *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, ed. Dennis Weber), International Bureau of Fiscal Documentation, 2010, стр. 59.

<sup>111</sup> Вид.: Council Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy (98/C 2/01) ОЈ 6.1.98.

<sup>112</sup> Генерално говорећи, феномен неправичне пореске конкуренције се може дефинисати као унапређивање релативне конкурентске позиције једне државе наспрам других. Ово се остварује кроз снижавање пореског оптерећења пословне активности и појединаца, у циљу да се задрже, привуку или поново привуку мобилне економске активности и одговарајућа пореска основица, без обзира на то да ли то представља трошак за друге државе. Види више у: Снежана Р. Стојановић: **Неправична пореска конкуренција у Европској унији**, Страни правни живот, 2/2009, стр. 139.

<sup>113</sup> Вид.: Jan de Goede: **European Integration and Tax Law**, European Taxation, June 2003, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 205.

Кодекс установљава критеријуме на основу којих се нека пореска мјера која предвиђа низак ниво опорезивања може оцијенити као штетна по конкуренцију: 1) пружање повластице искључиво нерезидентима; 2) пружање повластица које немају утицаја на остатак националног тржишта и не утичу на националну пореску основу; 3) пружање фискалне погодности иако нема стварне и суштинске економске активности; 4) предвиђање правила за обрачун дохотка мултинационалних компанија која одступају од *OECD* правила; 5) нетранспарентност и дискрециона примјена правила од стране пореске администрације.<sup>114</sup>

### 1.3.3.2. Конвенција 90/436/ЕЕЗ<sup>115</sup>

Конвенција 90/436/ЕЕЗ (у даљем тексту: Конвенција о арбитражи) има за циљ отклањање проблема економског двоструког опорезивања које настаје корекцијом трансферних цијена између повезаних компанија резидената различитих држава чланица.<sup>116</sup> Треба нагласити да се сврха Конвенције 90/436/ЕЕЗ проширује и на сталне пословне јединице које су лоциране у другој држави чланици у односу на њихову матичну компанију.<sup>117</sup> Иако већина билатералних уговора о избјегавању двоструког опорезивања садржи одредбе које се тичу ове проблематике, оне начелно не намећу обавезу страна уговорница да отклоне двоструко опорезивање. Треба истаћи да је основ доношења ове конвенције већ поменути члан 293 УОЕУ који је избрисан из УФЕУ.<sup>118</sup> Конвенција о арбитражи, дакле, не представља инструмент ЕУ права, већ мултилатерални уговор међународног права. Зато СПЕУ нема надлежност за њено тумачење, већ се сва спорна питања могу рјешавати искључиво пред националним правосуђем. Међутим, брисање члана 293 из УФЕУ не утиче на примјену Конвенције о арбитражи па она и даље представља дио *acquis*.<sup>119</sup>

---

<sup>114</sup> Вид.: Hubert Hamaekers: **Tackling Harmful Tax Competition – a Round Table on the Code of Conduct**, European Taxation, September 2000, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 398.

<sup>115</sup> Вид.: Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises

<sup>116</sup> Вид.: **The EU Accession States Tax Memo**, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004, стр. 472.

<sup>117</sup> Вид.: Peter Cussons, Eric FitzGerald: **EU Report**, (y: *The attribution of profits to permanent establishments*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 91b), 2006, International Fiscal Association, стр. 71.

<sup>118</sup> Вид.: Илија Вукчевић: **Уговор о оснивању Европске уније као извор пореске хармонизације у оквиру комунитарног прва**, Зборник Удружења правника Црне Горе, бр. 1-2/2008, стр. 240.

<sup>119</sup> Вид.: Luc Hinnekens: **The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC**, INTERTAX, (2009) 37, Issue 11, Kluwer Law International, стр. 604.

## 2. УЛОГА СПЕУ У ХАРМОНИЗАЦИЈИ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА

### 2.1. ПРИРОДА И ОСПЕГ НАДЛЕЖНОСТИ СПЕУ У ОБЛАСТИ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА

За разлику од устава у федералним државама, УФЕУ не даје пуну надлежност ЕУ у погледу пореза, нити надлежност над елементима пореза (нпр. пореска основица или пореске стопе). УФЕУ прије даје општу надлежност ЕУ у погледу свих пореза, али само када је ријеч о потреби за постизањем потпуне интеграције унутрашњег тржишта.<sup>120</sup> Дакле, однос надлежности у погледу директних пореза између ЕУ и држава чланица се разликује због различитих циљева којима оне теже. Државе чланице су и даље одговорне за финансирање огромног броја издатака на различитим пољима као што су: здравство, образовање, одбрана, администрација, судство и др. Зато оне превентивно схватају фискални систем као средство за прикупљање прихода на основу којих би биле у стању да воде одговарајуће политике у циљу функционисања државе. Са друге стране, ЕУ фискалну област доживљава не као извор прихода, већ прије свега као једну од препрека функционисању унутрашњег тржишта. Због тога је њена логична реакција да, спроводећи своју надлежност на овом пољу, тежи уклањању фискалних мјера које чине дискриминацију по питању слободе кретања. Дакле, материја опорезивања на нивоу ЕУ је уређена по логици која има негативну природу. Она није толико окренута дефинисању позитивне садржине у складу са вриједностима својственим фискалној материји, колико искључивању фискалних препрека држава чланица како би се обезбиједила слободна конкуренција и отварање националних тржишта у корист предузећа из других држава чланица.<sup>121</sup>

Дјеловањем СПЕУ принципи на којима почивају националне пореске политике су стављени по страни у односу на потребу за слободом кретања и недискриминацијом. У одсуству хармонизованих одредаба, СПЕУ игра кључну улогу у балансирању интереса држава чланица у регулацији сфере директних пореза (области у којој су оне задржале значајна овлашћења) са интересима физичких и правних лица, чија права на слободу кретања у ЕУ могу бити ограничена само у ограниченом броју ситуација.<sup>122</sup> Директна примјена права ЕУ чини

---

<sup>120</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **Memorandum on taxing powers of the European Union**, EC Tax Review, 2002/3, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 121.

<sup>121</sup> Вид.: Pietro Boria: **L'anti-Sovrano: Potere tributario e sovranità nell' ordinamento comunitario**, G. Giappichelli Editore – Torino, 2004, стр. 3.

<sup>122</sup> Вид.: Tom O'Shea: **Tax Avoidance and Abuse of EU Law**, The EC Tax Journal, Volume 11, 2010-11, стр. 78.

одговорним СПЕУ за исправну примјену ових принципа у конкретним случајевима.<sup>123</sup> Овакво судско уобличавање пореских политика држава чланица, по мишљењу многих, морало би бити остављено законодавцу и не спада у надлежност СПЕУ. Додатни проблем представља чињеница да примјена основних слобода на паметан и кохерентан начин на нехармонизоване националне пореске одредбе представља незавидан задатак који ствара јединствене проблеме које није могуће срести нигдје друго у пракси суда.<sup>124</sup> Основни став критичара СПЕУ је да он на овај начин минира фискалну аутономију држава чланица уобличавајући аранжмане у области опорезивања дохотка на начин који је крајње нестабилан.<sup>125</sup> Због тога се поставља питање расподеле надлежности и моћи између ЕУ и држава чланица и улоге коју СПЕУ има у тој констелацији снага. Као логична посљедица различите подјеле надлежности и циљева када је фискална сфера у питању између држава чланица и ЕУ, јавља се критика министара финансија држава чланица да ЕУ не води довољно рачуна о њиховим буџетским интересима. Са друге стране, део стручне јавности критикује СПЕУ јер се понаша као законодавац, а не као суд који тумачи норме УФЕУ, те на тај начин ствара норме материјално-правне природе у погледу опорезивања прекограничних активности, за шта нема довољно оправдања на основу Уговора.<sup>126</sup> Другим ријечима, приговор оваквом степену утицаја СПЕУ на сферу директног опорезивања се заснива на наводном непостојању правног основа у УФЕУ за такво дјеловање, јер уговор не садржи нити једну експлицитну одредбу која се тиче хармонизације директног опорезивања. Као додатни аргумент наводи се и потреба за постојањем једногласности приликом доношења директива у области опорезивања<sup>127</sup>. По овом мишљењу, да су „очевидни оснивачи“ ЕУ имали намјеру да изврше хармонизацију у области директних пореза, они би уградили одговарајуће механизме за тако нешто у УФЕУ, па је због тога суверенитет у овој сфери правног система остао у искључивој надлежности држава чланица.

Као прво, чињеница да УФЕУ не садржи експлицитно обавезу хармонизације у области директних пореза не може никако значити да ЕУ нема надлежност на овом пољу. Члан 115. УФЕУ, који омогућава доношење директива потребних за хармонизацију унутрашњег

---

<sup>123</sup> Вид.: Alessandra Del Sole: **Discriminazioni E Reciprocioni Fiscali – I Principi Della Corte Di Giustizia Delle Comunità Europee**, Egea, 2007, стр. 27.

<sup>124</sup> Вид.: Paul Farmer: **Striking a Proper Balance between the National Fiscal Interests and the Community Interests – a Perpetual Struggle?**, (y: *The Influence of European Law on Direct Taxation – Recent and Future Developments*, ed. Dennis Weber), EUCOTAX Series on European Taxation, Volume 16, Kluwer Law International, стр. 34.

<sup>125</sup> Вид.: Michael J. Graetz, Alvin C. Warren: **Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy**, Yale Law School, Public Law Working Paper No. 143, стр. 2. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1011155](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1011155)

<sup>126</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **Common (tax) law of the EJC**, EC Tax Review, 2007/6, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 250.

<sup>127</sup> Вид.: Michael J. Graetz, Alvin C. Warren: **Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration in Europe**, Yale Law Journal, vol. 115, стр. 1207.

тржишта, опште је природе, што значи да не искључује област директних пореза. Свјedoци смо да су на основу њега и донесене директиве у сфери директног опорезивања. Као друго, неопходност постојања једногласности у сфери опорезивања не значи, са правне тачке гледишта, да су државе чланице задржале надлежност у тој сфери. Ова одредба не чини ову одлуку актом парламената држава чланица. Када одлучује једногласно, Савјет (Вијеће) ЕУ представља орган ЕУ тако да су то одлуке ЕУ, а не држава чланица. Јасно је да државе чланице у својству законодавца ЕУ кроз захтјев за једногласношћу у Савјету ЕУ *de facto* контролишу легислативу у области пореза, али ова *de facto* контрола не значи да ЕУ нема надлежност да доноси прописе у области опорезивања - како уопште тако и у области директних пореза.<sup>128</sup> Као треће, закони држава чланица, укључујући и пореске прописе, подвргнути су ограничењима која намећу норме о слободном кретању, као и норме о општој забрани дискриминације. Дакле, јурисдикција држава чланица у сфери директних пореза није нити искључива, нити апсолутна.

Друга група приговора пракси СПЕУ односи се на тврдњу да он кроз своје дјеловање прекорачује улогу „чувара уговора“<sup>129</sup> и да у области директних пореза ствара норме материјално-правне природе. Идеја да би судови могли да стварају право које би било примјењиво у пракси, на основу тумачења врло уопштених принципа без постојања легислативе, очекивано је дошло у конфликт са политичком реалношћу. На првом мјесту, треба примјетити да се УФЕУ у текстуалном смислу разликује од пореских националних закона. Порески закони су најчешће јако детаљни, експлицитни и тумаче се на рестриктиван и узак начин. Они не препуштају много тога „машти“ суда. Текст УФЕУ више подсјећа на скуп општих принципа и правила које је могуће наћи у писаним или чак неписаним уставима. Зато није ни чудо што у начину тумачења и резоновања СПЕУ користи методе јако сличне онима које служе врховним или уставним судовима<sup>130</sup> приликом тумачења националних устава, или

<sup>128</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **Does the EJC have power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?**, EC Tax Review, 2008/2, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 54

<sup>129</sup> Вид.: Sylvain Plasschaert: **Towards an Own Tax Resources for the European Union? Why? How? And When?**, European Taxation, November 2004, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 472.

<sup>130</sup> У овом смислу могуће је упоредити судску праксу СПЕУ и судску праксу Врховног суда САД (*U.S. Supreme Court*), те повући велики број паралела између њихових правних концепата у области опорезивања. Један број аутора истиче и велику сличност између доктрина коришћених од стране ове двије судске инстанце у формулисању теорије супрематије, са једне стране права ЕУ у односу на национална права држава чланица, а са друге стране, федералне власти у односу на америчке државе. Вид.: Feld J. Werner, Elliot E. Slotnick: **“Marshaling” the European Community Court – A Comparative Study in Judicial Integration**, Emory Law Journal, 1976 (vol.25), стр. 329. По њиховом мишљењу, могуће је поредити улогу СПЕУ са оном коју је имао Врховни суд САД у току неколико првих деценија деветнаестог вијека на пољу промоције политичке и правне интеграције, стварајући нове теорије држаних односа. Вид.: Martin A. Rogoff: **Interpretation of International Agreements by Domestic Courts and the Politics of International Treaty Relations – Reflections on some recent decisions of the United States Supreme Court**, AM. U. J. INT’L L. & POL’Y, Vol 11, 1996, стр. 652. У случају *McCulloch v*

међународним судовима какав је ЕСЉП када тумаче уговоре из своје надлежности.<sup>131</sup> То је стил и начин тумачења и резонавања који већина судова, ако не и сви, користи када су суочени са примјеном текстова уобличених веома широким и уопштеним начином изражавања. Неизбјежна посљедица коришћења овог метода тумачења је да суд ствара нова права која нису постојала до тада у законским прописима. На овај начин су ЕСЉП, као и бројни уставни судови, створили много посебних права (нпр. мањински народи, расне и религијске мањине, једнакост полова и др.). У пракси, на подручју недискриминације или једнакости, на основу закона, национални уставни судови су користећи потпуно идентичну технику, путем негативног дејства ових принципа, укидали бројне националне прописе.<sup>132</sup> Ипак, нико се не усуђује да устврди да су ови судови, примјењујући основне слободе, прекорачили своја овлашћења и заузели мјесто законодавца, иако су они у сварности то и радили. Дакле, СПЕУ стварајући на овај начин „нова права“, укључујући и „пореска права“, поступа на исти начин као и ЕСЉП<sup>133</sup> или врховни или уставни судови<sup>134</sup> на основу сличних

---

Maryland Врховни суд САД је 1819. године уобличио супрематију федералних закона у односу на законе држава чланица. Вид.: Fred C de Hosson: On the ..., стр. 295. У овом пореском случају, држава Мериленд је увела једну врсту пореза на одређене активности дијелова банака које су функционисале на основу федералног закона. Врховни суд САД је одлучио да држава Мериленд нема надлежност на основу Устава да опорезује институције које је формирао Конгрес: „Уколико би контролна моћ држава била установљена, уколико би супрематија по питању опорезивања била призната, шта ограничава њихову примјену контроле у било којој другој сфери? Њихов суверенитет није ограничен само на област опорезивања и није једини модалитет у којем се он приказује. Питање у суштини је питање супрематије и уколико је право државама да опорезују средства која се користе од стране федералне власти признато, тврдња да Устав као и закони створени сагласно са њим чине врховни закон земље је празна и бесмислена.“ Вид.: McCulloch v Maryland, 17 U.S. 316 (1819), стр. 433. У случају *Edwards v California* Врховни суд САД је установио принцип који се може поредити са оним који СПЕУ користи у области заштите слободе кретања лица у ЕУ: „...Више пута смо устврдили, а и сада то понављамо, да не сматрамо нашој функцијом да утврђујемо 'мудрост, потребу или неопходност' законодавних активности држава да ријеше овакве потешкоће. Види *Olsen v Nebraska*, 313 U.S. 236, 313 U.S. 246. Али ово не значи да не постоје границе дозвољене законодавне активности држава. Оне постоје. И ниједна није сигурнија од забране по питању покушаја од стране било које државе да се изолује од потешкоћа које су заједничке свим државама тако што ће ограничити циркулацију лица или имовине преко својих граница. Често је случај да држава остави привремено предах од таквих догађаја тако што ће једноставно затворити своје кapiје спољашњем свијету. Али, по ријечима судије *Cardozo*-а 'Устав је био обликован под доминацијом политичке филозофије која није толико ускогруд. Уобличен је на основу теорије да народи држава морају или потонути или пливати заједно и да су, на дуги рок, напредак и спас у заједништву, а не у подјелама'. *Baldwin v Seeling*, 294 U.S., 294. U.S. 523.“ Вид.: *Edwards v California*, 314 U.S. 160 (1941), стр. 173-174.

<sup>131</sup> Вид.: Frans Vanistendael: Common ..., стр. 251.

<sup>132</sup> Вид.: Frans Vanistendael: Does ..., стр. 55.

<sup>133</sup> У складу са праксом Европског суда за људска права, на основу члана 14. Европске конвенције о заштити људских права и слобода као и члана 1(1) Протокола Европске Конвенције о људским правима, забрањена је дискриминација у погледу обавезе плаћања пореза. У случају *Darby v Sweden* ЕСЉП је осудио чињеницу што тужиоцу није било омогућено да добије смањење (олакшицу) посебног пореза за Цркву Шведске, које се одобрава лицима која не припадају тој Цркви, само због тога што званично није пријављен као лице са дозволом боравка (резидент). Види више у: Gilles Dutertre: **Изводи из најзначајнијих одлука Европског суда за људска права**, Службени гласник 2006, стр. 340; Конкретно, у овом случају ЕСЉП је сматрао да разлика у пореском третману резидената и нерезидената “нема легитиман циљ”. Види више: *Darby v Sweden*, Application no. 11581/85, пасуси 34.

<sup>134</sup> Нпр. принцип способности плаћања (*ability-to-pay*) као посебна димензија принципа уставног принципа једнакости у опорезивању је у неким правним системима плод судске праксе уставног правосуђа. Види више: Дејан Поповић: **Пореско право**, ЈП Службени гласник, 2008, стр. 32.

правних текстова. Многи принципи или општа правила које је СПЕУ уобличио кроз своју праксу, доживљавани су у вријеме њиховог доношења као веома контраверзни; међутим, сада се сматрају стожерима правног система ЕУ. На крају крајева, СПЕУ кроз своје пресуде не уводи нове порезе, већ ослобађа пореске обвезнике од плаћања пореза који нису ни смјели бити наплаћени.<sup>135</sup> Уколико су државе чланице стварно имале суштинске приговоре на овакву његову праксу, оне би кроз бројне измјене оснивачких уговора то и урадиле. Насупрот томе, свака наредна измјена не да није ограничила надлежности СПЕУ, већ их је додатно и увећала. И поред приговора, СПЕУ није прихватио овакво тумачење расподеле снага када је директно опорезивање на територији ЕУ у питању и одбацио је ставове да државе чланице имају ексклузивну јурисдикцију у овој области.<sup>136</sup> По његовом схватању, забрана дискриминације која је уграђена у оснивачки уговор била би бесмислена уколико он не би имао надлежност у овој области.<sup>137</sup>

Предметни став најбоље одсликава став из устаљене праксе СПЕУ: „...у овом стадијуму комунитарног права, иако директно опорезивање као такво не потпада под надлежност Заједнице, овлашћења задржана од стране држава чланица морају без обзира на то бити примјењивана у складу са комунитарним правом...“.<sup>138</sup> Овај чувени став СПЕУ из случаја *Schumacker* заснован је на општем принципу који је до тада примјењиван ван области опорезивања (случај из области поморског права<sup>139</sup>). Из овога базичног става се рађа потенцијална веза између било којег националног фискалног прописа и сваке одредбе УФЕУ која има директна дејства.<sup>140</sup>

Дозволити посебни статус директном опорезивању створило би врсту протектората за велики број дискриминаторних норми. Уколико се узму у обзир високе стопе директних пореза на територији ЕУ (макар када је ријеч о старим чланицама), државе чланице се не би устручавале да повећају коришћење разних протекционистичких мјера у оквиру јединственог тржишта, а поготово након што су остале препреке слободној трговини већ значајно уклоњене: „Принцип једнаког третмана у погледу накнада би био учињен неефикасним уколико би могао бити подривен дискриминаторским националним одредбама пореза на доходак...“<sup>141</sup>

<sup>135</sup> Вид.: Frans Vanistendael: Common ..., стр. 251.

<sup>136</sup> Вид.: García Francisko Alfredo Prats: **The evolution of income taxation under EC law requirements**, EC Tax Review, 2002/3, International Bureau of Fiscal Documentation, стр.137.

<sup>137</sup> Вид.: Fred C. de Hosson: **On the Controversial role of the European Court in corporate tax cases**, INTERTAX, vol. 34. issue 6/7, Kluwer Law International, стр. 297.

<sup>138</sup> Вид.: Случај 279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, пасуџ 21.

<sup>139</sup> Вид.: Случај 246/89 Commission v United Kingdom [1991] ECR I-4585, пасуџ 12.

<sup>140</sup> Вид.: Fabrizio Amatucci: **Il principio di non discriminazione fiscale**, CEDAM, 2003, стр. 124.

<sup>141</sup> Вид.: Случај 175/88 Klaus Biehl, of Aachen (Federal Republic of Germany) v Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg, пасуџ 12.

## 2.2. РАЗВОЈ ЗАШТИТЕ ОСНОВНИХ СЛОБОДА У ОБЛАСТИ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА

### 2.2.1. Општа разматрања

Иако се у већини литературе случај *Avoir Fiscal* третира као први у области директних пореза у пракси СПЕУ, сматрамо неопходном детаљнију анализу генезе судске праксе у овој области. Она указује на веома комплексан развој “пуне” надлежности СПЕУ када је ријеч о директним порезима. Ријеч је о процесу који обухвата, поред два случаја која су претходила историјском *Avoir fiscal*, и случајеве *Daily Mail*<sup>142</sup> и случај *Schumacker*<sup>143</sup>. Развој праксе СПЕУ указује на постојање велике сумње националних судских власти и пореских обвезника у примјењивост слобода кретања загарантованих оснивачким уговорима на материју директног опорезивања.<sup>144</sup> Ово потврђује и чињеница да су прва три случаја (случај *Humblet*, Случај *18/84 Commision v France* и случај *Avoir Fiscal*) покренути или директно пред СПЕУ, или су били плод жалбеног поступка. Дакле, очигледно је да је Комисија ЕУ погурала одговор на питање везано за надлежност СПЕУ покрећући прве случајеве кроз жалбени поступак. Тек након тога, када су државе чланице постале свјесне да се СПЕУ не оглашава ненадлежним у предметима везаним за директне порезе, креће лавина случајева покренутих на основу претходног питања од стране националних правосуђа. Зато и треба поменути случај *Daily Mail* као први у којем је СПЕУ донио пресуду на захтјев британског националног суда. Дилему о надлежности у предметној области затвара случај *Schumacker*. Цијелих девет година након предмета *Avoir fiscal* СПЕУ даје одговор на дилему, изнесену од стране њемачког суда, да ли се основне слободе примјењују на материју директних пореза: „...члан 48 Уговора мора бити тумачен на начин да је у стању да ограничи право државе чланице да утврђује услове који се тичу опорезивања држављанина друге државе чланице, као и начин на који порез треба бити наплаћен на доходак који он прими у оквиру њене територије, пошто тај члан не допушта држави чланици, у погледу наплате директних пореза, да третира држављанина друге државе чланице, запосленог на територији првопоменуто државе, у коришћењу његовог права слободе кретања, лошије него неког од својих држављана у истој ситуацији.”<sup>145</sup> Од тада се у пракси СПЕУ не може срести случај у којем се проблематизује његова надлежност у предметној области.

<sup>142</sup> Вид.: Случај 81/87 *The Queen v H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc*.

<sup>143</sup> Вид.: Случај 279/93 ...

<sup>144</sup> Вид.: Adam Zalasinski: **Acte Clair, Acte Éclairé, and EC Judicial Protection in the Field of Direct Taxation - with References to the Polish Judicial System**, (y: *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, ed. Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges), International Bureau of Fiscal Documentation, 2008, стр. 336.

<sup>145</sup> *Ibid.*, пасус 24.

### 2.2.2. Случај *Humblet*<sup>146</sup>

Први предмет у коме је СПЕУ одлучивао у материји директних пореза јесте случај *Humblet* давне 1960. године. Специфичност овог случаја је у томе што је он покренут на основу Протокола о привилегијама и имунитету Заједнице за угаљ и челик<sup>147</sup> а у вези са чланом 43. овог Уговора и да није ријеч о поступку по претходном питању или поступку по жалби, већ је на основу истог директно покренут пред СПЕУ од стране господина *Humblet*-а. Због те чињенице овај случај се најчешће и неправедно прескаче када је ријеч о надлежности и пракси СПЕУ у области директног опорезивања. Поменути правни акт ослобађа од плаћања националних пореза држава чланица све службенике Заједнице на који се он односи. Насупрот овоме, белгијске пореске власти нису хтјеле да изузму приходе остварене од стране господина *Humblet* у својству службеника Заједнице из основице за утврђивање прогресивне пореске стопе пореза на доходак. Прецизније по пореским прописима Белгије порески обвезник су били брачни другови. СПЕУ је у пресуди одлучио да: „Протокол о привилегијама и имунитету Заједнице за угаљ и челик спречава државу чланицу да службенику Заједнице утврђује било какав порез на дио или цијели износ надокнаде по основу плате таквог службеника исплаћене од стране Заједнице...Протокол такође спречава узимање у обзир плате у циљу утврђивања пореске стопе у односу на остале приходе службеника...Исто се односи и на случај рјешења које се тиче заједничког дохотка службеника Заједнице и његовог брачног друга у погледу пореза који брачни друг треба да плати.“

### 2.2.3. Случај 18/84 *Commission v France*<sup>148</sup>

Било је неопходно двије и по деценије да СПЕУ одлучи у сљедећем случају у материји директног опорезивања, када је у року од годину дана донио двије пресуде, обје у жалбеном поступку покренутом од стране Комисије против Француске. У првом случају *Commision v France*, у којем је пресуда донијета 7. маја 1985. године, радило се о спорним одредбама пореског закона Француске које су се односиле на дјелатност издаваштва штампаних медија. Спорне одредбе из члана 39. Општег пореског закона Француске предвиђале су могућност формирања неопорезивих резерви у циљу куповине добара која су неопходна за обављање дјелатности новинског издаваштва или могућност одбитка ових трошкова од износа опорезивог профита. Међутим, измјенама и допунама овог закона, од ове пореске олакшице су изузети новински издавачи који своје публикације штампају у иностранству. Зато је Комисија, послије неуспјеха покренутог управног дијела жалбеног поступка, 19. јануара 1984.

<sup>146</sup> Вид.: Случај 6/60 Jean-E Humblet v Belgian State.

<sup>147</sup> Вид.: Treaty constituting the ECSC - Protocol on the privileges and immunity accorded the Community (Paris, 18 April 1951).

<sup>148</sup> Вид.: Случај 18/84 Commision of the European Communities v French Republic.

године Регистру СПЕУ поднијела захтјев за покретање судског поступка против Француске из разлога што су новински издавачи ускраћени за предметну пореску олакшицу у погледу публикација које се штампају у другим државама чланицама: „Комисија сматра да предметне норме охрабрују француске новинске издаваче да закључују уговоре са француским штампаријама, а не са оним који се налазе у другим државама чланицама, у циљу могућности коришћења пореских користи из пореске олакшице...зато, одредбе члана 39. Општег пореског закона Француске морају бити сматране мјером која има подједнака дејства са мјерама квантитативних ограничења, забрањених на основу члана 30 Уговора о ЕЕЗ. У вези са тим Комисија се позива на директиву 70/50<sup>149</sup>...да мјере које имају иста дејства као количинска ограничења укључују и било коју националну мјеру која ‘погађа куповину приватних лица искључиво увозних производа, или охрабрује, захтијева или даје предности куповини искључиво домаћих производа.’“<sup>150</sup>

На основу изнијетих аргумената СПЕУ је одлучио да је спорна пореска мјера у супротности са правом ЕУ, прецизније да крши слободу кретања добара: „Неспорно је да изузетак од пореских погодности на основу члана 39 Општег пореског закона охрабрује предузетнике да дјелатност штампања спороводе у Француској, а не у некој другој држави чланици. Зато, на основу члана 2(3)(К) Директиве 70/50 ова пореска олакшица може бити сматрана као препрека интра-комунитарној трговини јер даје предност публикацијама штампаним на националној територији...Зато се чини да, пошто охрабрује новинске издаваче да своје публикације штампају у Француској а не некој другој држави чланици, пореска норма оспорена од стране Комисије ограничава увоз публикација штампаних у тим државама и зато се мора сматрати мјером која има подједнака дејства са количинским рестрикцијама забрањеним на основу члана 30.“<sup>151</sup>

#### 2.2.4. Случај 270/83 *Commission v France – Avoir fiscal*<sup>152</sup>

Недуго послјје случај 18/84 и одлуке против Француске, СПЕУ 28. јануара 1986. године доноси нову, која је имала далекосежније посљедице. Овим случајем је коначно потврђена надлежност СПЕУ у области директних пореза. Први случај *Humblet* је као правни основ имао Протокол о привилегијама и имунитету службеника Заједнице за угаљ и челик, док је други случај, покренут од стране Комисије, заснован на већ поменутој директиви, а у вези са слободом кретања добара из Уговора о ЕЕЗ. Историјски случај *Commission v France – Avoir fiscal* је први који је као искључиви правни основ имао неку од одредаба о економским слободама загарантованим тадашњим Уговором о ЕЕЗ. Прецизније, у овом предмету је ријеч о кршењу

<sup>149</sup> Вид.: члан 2(3)(К) Directive 70/50 of 22 December 1969, Official Journal 1970 (I) P. 17.

<sup>150</sup> Вид.: Случај 18/84 ..., пасус 5.

<sup>151</sup> *Ibid.*, пасус 15-17.

<sup>152</sup> Вид.: Случај 270/83 Commission of European Communities v French Republic.

слободе оснивања и односи се на сталне пословне јединице страних осигуравајућих друштава које су имале неповољнији фискални третман од француских резидентних осигуравајућих компанија.

Чињенично стање случаја је следеће. У циљу смањења кумулативног опорезивања профита компанија који је расподијељен акционарима, јер је тако расподијељена дивиденда била поново опорезована или порезом на доходак физичких лица (ако је акционар физичко лице) или порезом на профит компанија (ако је акционар компанија), члан 158. Општег пореског закона предвиђао је порески кредит - „*avoir fiscal*“ - на који имају право лица којима је дивиденда расподијељена од стране француских компанија, а којим је било могуће умањити порез који то лице мора да плати на примљену дивиденду. На основу другог става овог члана, повластицу у виду „*avoir fiscal*“ имају само резидентна физичка лица, као и компаније регистроване у Француској. Надаље, на основу члана 242. истог закона, ова повластица се пружа и лицима која су резиденти неке државе са којом постоји уговор о избјегавању двоструког опорезивања.

Комисија је због ове спорне норме поднијела жалбу СПЕУ, у којој тврди да је иста у супротности са правом ЕУ, прецизније да крши одредбе о слободи оснивања: „*На првом мјесту, те норме врше дискриминацију сталних пословних јединица у Француској осигуравајућих компанија које су регистроване у некој другој држави у поређењу са оним компанијама које су регистроване у Француској. Порески систем спречава ове сталне пословне јединице да буду власници акција француских компанија и ставља их у неповољнији положај приликом обављања свог пословања у Француској. Дискриминација је још очигледнија ако се узме у обзир чињеница да, у циљу утврђивања опорезивогдохотка, француско пореско право примјењује иста правила на француске компаније као што то чини и када је ријеч о сталним пословним јединицама страних компанија. Као друго, чињеница да су предметне пореске одредбе неповољније по сталне пословне јединице иностраних осигуравајућих компанија индиректно ограничава слободу коју стране осигуравајуће компаније морају имати да би могле оснивати како своје филијале тако и сталне пословне јединице у Француској. То представља њихово навођење на оснивање филијале у циљу избјегавања неповољног третмана који је резултат ускраћивања права на користи за акционаре у виду пореског кредита.*“<sup>153</sup>

СПЕУ је и поред тврдње да је на пољу опорезивања могуће наћи оправдање за различит третман лица заснован на чињеници резидентства, одлучио да предметне норме представљају рестрикцију слободе оснивања: „...уколико пореске норме државе чланице третирају осигуравајуће компаније регистроване на националној територији и сталне пословне јединице које се налазе на њеној

---

<sup>153</sup> *Ibid.*, пасус 11.

*територији компанија које су регистроване у иностранству, на исти начин у сврху опорезивања профита, те норме не могу а да не резултирају дискриминацијом, уколико их третирају различито по питању пружања погодности у вези са опорезивањем, као што је порески кредит намијењен акционарима. Тиме што третира ова два облика оснивања на исти начин у циљу опорезивања њиховог профита, законодавац државе чланице признаје да не постоји објективна разлика у њиховом положају у погледу детаљних правила и услова везаних за опорезивање која би могла оправдати такав различит третман.*<sup>154</sup>

## **2.3. ВРСТЕ ПОСТУПАКА О УСКЛАЂЕНОСТИ НАЦИОНАЛНЕ МЈЕРЕ СА ОСНОВНИМ СЛОБОДАМА**

УФЕУ пружа појединцима и правним лицима (пореским обвезницима) искључиво индиректни приступ СПЕУ у циљу заштите њихових права која им пружају слободе кретања. Порески обвезник може оспорити усклађеност неке националне мјере (пореског прописа или праксе) са слободама кретања у оквиру: 1) претходног питања упућеног од стране националног суда; 2) тужбе од стране Комисије ЕУ против државе чланице.

### **2.3.1. Поступак по претходном питању**

#### **2.3.1.1. Циљ и правила поступка**

Најважније од свих овалашћења која СПЕУ има у својој надлежности је његова улога као врховног тумача права ЕУ.<sup>155</sup> Прецизније он је једини „званични“ и „аутентични“ тумач права ЕУ.<sup>156</sup> СПЕУ има надлежност да одлучује о претходним питањима која се тичу тумачења оснивачких уговора, као и о ништавости и тумачењу аката институција, тијела, агенција Уније.

1) Када се овакво питање постави пред било којим судом државе чланице, он може, уколико процијени да је одлука по том питању неопходна у циљу доношења пресуде, тражити од СПЕУ да донесе одлуку о њему;

2) Када се овакво питање постави у случају пред судом државе чланице против чије одлуке нема правног лијека на основу националних прописа, она га мора прослиједити СПЕУ.<sup>157</sup>

---

<sup>154</sup> *Ibid.*, пасус 20.

<sup>155</sup> Вид.: Dorotea Leczykiwicz: **Why Do the European Court of Justice Judges Need Legal Concepts**, European Law Journal, Vol. 14, No. 6, November 2008, стр. 777.

<sup>156</sup> Вид.: Marco Novella and Maria Luisa Vallauri: **Employee Rights on Transfer of Undertakings: Italian Legislation and EC Law**, European Law Journal, Vol. 14, No. 1, January 2008, стр. 56.

<sup>157</sup> Вид.: члан 267 Consolidated version of the Treaty on the Functioning ...

Поступак по претходном питању има, прије свега, два циља: 1) правна интеграција – СПЕУ се брине о униформној интерпретацији и примјени права ЕУ, путем општих принципа непосредних учинака и супрематије права ЕУ; 2) заштита појединца у остваривању права која им омогућава право ЕУ – у случају њихових кршења од стране држава чланица или институција ЕУ.

СПЕУ путем своје праксе даје дефиницију сврхе овог поступка: 1) позитивно одређење: „...члан 177 је есенцијалан за очување комунитарног карактера права установљеног на основу Уговора и има за циљ да осигура да ово право у свим ситуацијама буде исто у свим државама чланицама.“<sup>158</sup>; 2) негативно одређење: „...члан 177 има за циљ спречавање настанка разлика у судским одлукама по питању комунитарног права у оквиру Заједнице.“<sup>159</sup>

Природу поступка по претходном питању најбоље објашњава поређење са поступком по жалби. Постоје двије главне разлике. Прво, у случају жалбе иницијатива за покретање поступка је на странама у спору: страна која није задовољна судском одлуком одлучује да ли да покреће овај поступак. Надлежна судска инстанца не може да утиче на покретање жалбеног поступка. Друго, жалбена судска инстанца мора да донесе одлуку и у случају да је жалба била заснована на минимуму основа за њено подношење, при чему има могућност да укине одлуку нижег суда и врати му је на поновно одлучивање, а може је у одређеним случајевима и замијенити својом мериторном одлуком. Ове особине се не могу наћи у поступку по претходном питању: национални суд одлучује да ли ће поступак бити покренут и ствар послата СПЕУ. У случају да то уради, СПЕУ ће, пошто да тумачење норме права ЕУ, вратити случај националном суду, који доноси крајњу одлуку.<sup>160</sup>

У оквиру садашњег судског система ЕУ, СПЕУ има надлежност да доноси одлуке по питању тумачења.<sup>161</sup>

1) оснивачких Уговора (заједно са пратећим анексима и протоколима);

2) општих принципа права („У погледу члана 10 Европске конвенције о заштити људских права...основна права чине интегрални дио општих правних принципа, чије поштовање осигурава...“);<sup>162</sup>

<sup>158</sup> Вид.: Судукај 166/73 Rheinmühlen-Düsseldorf v Einfuhr-und Vorratsstelle für Getreid und Futtermittel, пасуц 2.

<sup>159</sup> Вид.: Судукај 283/81 Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v Ministry of Health, пасуц 7.

<sup>160</sup> Вид.: Trevor Hartley: **The Foundations of European Communities Law**, 2010, Oxford University Press, стр. 287.

<sup>161</sup> Вид.: Adam Zalasinski: **Law and Facts and the Interpretative Jurisdiction of the ECJ in Preliminary Rulings in Direct Tax Matters**, (у: *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. Paquale Pistone), International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 125.

3) аката институција ЕУ:

а) уредби, директива и одлука;

б) препорука и мишљења („...насупротив члану 173. који искључује могућност преиспитивања препорука, члан 177. даје право Суду правде да у оквиру претходног питања тумачи и одлучује о ништавости свих аката институција Заједнице без изузетка...“);<sup>163</sup>

в) пресуда СПЕУ;<sup>164</sup>

4) међународног права (посебно међународних уговора у којима је ЕУ једна од страна уговорница, нпр. уговора о придруживању<sup>165</sup>).

### 2.3.1.2. Однос између СПЕУ и националног правосуђа – систем сарадње

Поступак по претходном питању се често описује као директни дијалог између судова.<sup>166</sup> Како СПЕУ у случају *Becher* каже: „...члан 177 установљава непосредни облик сарадње између Суда правде и националних судова путем ванпарничног поступка, у коме странке у главном спору не могу преузимати иницијативу, односно у току којег су странке позване само да изнесу ставове у оквиру питања које је одредио суд који је упутио предлог.“<sup>167</sup>

Основни принцип на коме се заснива ова сарадња јесте да национални суд поставља питање на које СПЕУ одговара, а онда национални суд, користећи ту одлуку, на основу ње доноси пресуду. Дакле, ријеч је о одвојеним и различитим правним системима<sup>168</sup> и надлежностима, гдје СПЕУ одлучује о питању тумачења норме права ЕУ, а национални судови примјењују право ЕУ тако протумачено у конкретном случају: „Члан 177 се заснива на јасној подјели надлежности функција између националних судова, са једне, и Суда правде, са друге стране, и не даје СПЕУ надлежност да одлучује о чињеницама случаја, или критикује разлоге упућивања.“<sup>169</sup> Прецизније,

---

<sup>162</sup> Вид.: Случај 260/89 *Elliniki Radiophonia Tiléorassi AE and Panellinia Omospondia Syllogon Prossopikou v Dimotiki Etairia Piroforissis and Sotirios Kouvelas and Nicolaos Avdellas and others*, пасус 41.

<sup>163</sup> Вид.: Случај 322/88 *Salvatore Grimaldi v Fonds des maladies professionnelles*, пасус 8.

<sup>164</sup> Вид.: Случај 135/77 *Robert Bosch GmbH v Hauptzollamt Hildesheim*, пасус 1; Такође и случај 132/93 *Volker Steen v Deutsche Bundespost* – види доље, стр 161.

<sup>165</sup> Вид.: Случај 17/81 *Pabst & Richarz KG v Hauptzollamt Oldenburg*

<sup>166</sup> Вид.: Christiaan Timmermas: **The European Union's Judicial System**, Common Market Law Review 41, Kluwer Law International, 2004, стр. 399.

<sup>167</sup> Вид.: Случај 3/67 *Firma Kurt A. Becher v Hauptzollamt München-Landsbergerstrasse*, стр. 197.

<sup>168</sup> Вид.: Случај 13/61 *De Geus en Uitdenbogerd v Bosh and others*, пасус 89.

<sup>169</sup> Вид.: Случај 5/77 *Tedeschi v Denkavit*, пасус 17.

тумачење националног права<sup>170</sup> је искључива надлежност националног правосуђа: „...Није на Суду да тумачи национално право или да цијени његову примјену у предметном случају...”<sup>171</sup>

Међутим, у низу случајева је тражено тумачење значења комунитарног права, у спору из којег је то питање произашло из контекста националног права. Ријеч је о ситуацијама када су норме права ЕУ имплементиране у национални закон (директиве) или се односе на норме права ЕУ. У случају *Dzodzi* СПЕУ је прихватио да да одговор везан за тумачење норме права ЕУ на коју се односила одредба белгијског закона: „...не чини се нити из текста члана 177, нити из циља поступка који је уведен тим чланом, да су писци Уговора имали намјеру да изузму надлежност у оквиру захтјева за претходним тумачењем комунитарне норме у случају када се национално право државе чланице односи на садржај те норме а у циљу одређења норми који треба да се примијене на ситуацију која је у потпуности унутрашња за ту државу...Суд правде само изводи из слова и духа ових норми значење комунитарних норми које су по сриједи. Након тога, на националном суду је да сам примијени норму комунитарног права тако протумачену у свјетлу чињеничних и законских околности случаја пред њим.”<sup>172</sup>

Дакле, поступак по претходном питању заснива се на узајамној сарадњи између СПЕУ и националног правосуђа; ријеч је о форми кооперације између једнаких чинилаца који имају засебне јурисдикције. СПЕУ је експлицитан и он не може учествовати у доношењу одлуке пред националним судом: „...било би неприкладно посебном облику судске сарадње на основу члана 177 који захтијева од националног правосуђа, као и од Суда правде, да се оба држе својих надлежности, и у циљу осигурања да се комунитарно право примјењује на јединствен начин, да СПЕУ да непосредан и додатни допринос у доношењу пресуде.”<sup>173</sup>

Као примјер који на најбољи начин одсликава подјелу надлежности може послужити случај *Waltraud*. Једно од спорних питања на које је указала, између осталих и Комисија ЕУ, била је чињеница да је национални суд на погрешан начин формулисао претходно питање, тражећи да СПЕУ одлучи о компатибилности норме са правом ЕУ: „У овом случају, литералним читањем [тумачењем] питања које је упућено у оквиру претходног питања од стране националног суда, оно позива Суд правде да одлучи о компатибилности одредбе националног закона са комунитарним правом...Без обзира на то, иако Суд правде не може да одговори на питање онако како је формулисано од стране суда који га је упутио, нема ничега што га спречава да му да користан одговор на то питање, на начин што ће га опскрбити смјерницама о тумачењу комунитарног права које ће му омогућити да сам донесе одлуку о

<sup>170</sup> Вид.: Francis G. Jacobs: **Judicial Dialogue and the Cross-Fertilization of Legal Systems: The European Court of Justice**, Texas International Law Journal, Vol. 38, стр. 548.

<sup>171</sup> Вид.: Случај 265/04 Margaretha Bouanich V Skatteverket, пасус 51.

<sup>172</sup> Вид.: Спојени случајеви 297/88 и 197/89 Massam Dzodzi v Belgian State, пасуси 36-38.

<sup>173</sup> Вид.: Случај 16/65 G. Schwarze v Einfuhr – und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, стр.886.

усклађености са комунитарним правом пореских одредаба у предметном спору.”<sup>174</sup> СПЕУ не одлучује директно о компатибилности националне норме.<sup>175</sup> Дакле, није на СПЕУ да даје суд о усклађености предметне националне норме са правом ЕУ.<sup>176</sup> У формалноправном смислу СПЕУ даје националном суду само обавезујуће смјернице: „...није на Суду правде да одлучује о усклађености националних норми са комунитарним правом у поступку на основу члана 234 ЕЗ, пошто је тумачење предметне норме од значења за национални суд. Суд има надлежност да да националном суду смјернице по питању интерпретације комунитарног права које су неопходне да би он могао да донесе пресуду о усклађености предметне норме са правом ЕУ.“<sup>177</sup>

Питање поништења или укидања законодавних или управних аката на националном нивоу СПЕУ је разјаснио још 1960. године у случају *Humblet*, у којем је тужилац захтијевао од СПЕУ да поништи одредбу пореског закона као и пореско рјешење које је донесено на основу истог, те рјешење о наплати новчане казне због пореског прекршаја. СПЕУ је у пресуди одбацио ову могућност, јер институције ЕУ немају ову надлежност, те нагласио да су његове одлуке декларативне природе: „Комунитарно право не даје право институцијама Заједнице надлежност да поништавају законодавне или управне мјере држава чланица....Овај став о надлежности Суда може даље бити подржан аргументима који произлазе из Уговора из Рима...који одлукама Суда дају само декларативни карактер у случајевима неиспуњавања обавеза на основу Уговора, иако обавезују државе чланице да предузму одговарајуће мјере у складу са пресудом...у случају да Суд одлучи да је законска или управна мјера усвојена од стране власти неке државе чланице у супротности са комунитарним правом, та држава чланица је у обавези, на основу члана 86 Уговора о заједници за угаљ у челик, да укине мјеру која је у питању и да исправи сваку противзакониту посљедицу која је могла услиједити.“<sup>178</sup>

#### 2.3.1.2.1. Обавеза националног суда да упути захтјев за претходно питање

Као што је већ речено, приватна странка (порески обвезник) нема право непосредног покретања претходног поступка, већ само предлаже ову могућност надлежном националном суду. Дакле, она га на то не може приморати и та одлука је искључиво на националном суду. У складу са препорукама СПЕУ, национални суд треба да упути претходно питање чим закључи да је таква одлука о питању тумачења или валидности неопходна у циљу доношења пресуде. Национални суд је у најбољој позицији да одлучи у којој фази поступка да то уради. Ипак,

<sup>174</sup> Вид.: Случај 443/06 Erika Waltraud Ilse Hollmann v Fazenda Pública, пасуси 20-21.

<sup>175</sup> Вид.: Malcolm Gammie: **The Role of the European Courte of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union**, Bulletin for International Taxation, Vollume 57, br. 3/2003, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 97.

<sup>176</sup> Вид.: Marjanna Helminen: EU Tax Law ..., стр. 345.

<sup>177</sup> Вид.: Случај 443/06 ..., пасус 18.

<sup>178</sup> Вид.: Случај 6/60 ..., стр. 568-569.

пожељно је да то буде у тренутку када је национални суд у стању да дефинише чињенични и законски контекст питања, тако да има све неопходне информације. Такође, било би у интересу правде да се претходно питање упути након што се саслушају обје стране у спору.<sup>179</sup> Ипак ово овлашћење у пракси СПЕУ поставља на најширој могућој основи: „...национални суд је тај који једини има директну спознају чињеница случаја и онај који треба да донесе предметну пресуду и процијени релевантност питања законитости постављеног у предметном спору и неопходност просљеђивања претходног питања у циљу омогућавања доношења пресуде. Слично, на националном суду је да одлучи у којем дијелу поступка треба прослиједити претходно питање Суду.“<sup>180</sup>

Национални суд прати *ex officio* постојање евентуалног питања усклађености националног прописа са правом ЕУ: „...комунитарно право искључује примјену домаћег процесног правила чији је ефекат, у процесним околностима као и у главном поступку, да спречава национални суд, који рјешава ствар у оквиру његове надлежности, од разматрања на сопствену иницијативу да ли је мјера домаћег права усклађена са комунитарним правом када се на касније поменути одредбу није позвала странка у спору у оквиру одређеног рока.“<sup>181</sup> Такође, национални суд не може бити ни на који начин спријечен да упути претходно питање, па чак ни од више судске инстанце: „...постојање правила домаћег права на основу којег је суд везан у погледу правних питања одлуком надређеног му суда, не може само по себи одузети овлашћење предвиђено чланом 177 да упути случај Суду.“<sup>182</sup>

Када национални суд затражи од СПЕУ да одлучи о претходном питању, шаље само оно питање које је у вези са правом ЕУ, иако предметни случај на националном нивоу може имати и других спорних питања. Уколико национални суд прослиједи претходно питање и добије одговор, везан је таквом одлуком СПЕУ.<sup>183</sup> Много контроверзније питање је да ли су и други национални судови везани неком одлуком СПЕУ, осим оног који је прослиједио претходно питање. Када је ријеч о одлуци о ништавости аката ЕУ ситуација је јасна: „...иако је пресуда СПЕУ на основу члана 177 Уговора која оглашава ништавим неки акт институција ЕУ, посебно Европске комисије или Вијећа, директно насловљена на национални суд који је прослиједио то питање пред СПЕУ, то представља довољан разлог за било који национални суд да сматра тај акт ништавим у сврху доношења

---

<sup>179</sup> Вид.: Information note of EJC on references for national courts for preliminary rulings, 2005, Official Journal, No. C 143.

<sup>180</sup> Вид.: Случај 338/85 Fratelli Pardini SpA v Ministero del Commercio con l'Estero and Banca Toscana (Lucca branch), пасус 8.

<sup>181</sup> Вид.: Случај 312/93 Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS v Belgian State, пасус 21.

<sup>182</sup> Вид.: Случај 166/73 ..., пасус 5.

<sup>183</sup> Вид.: Случај 52/76 Luigi Benedetti v Munari F.lli s.a.s, пасус 26.

*предметне пресуде...ова чињеница не значи да је национални суд лишен могућности да...постави још једном питање већ одлучено од стране СПЕУ да је акт институција ЕУ ништав.*<sup>184</sup>

Иако не постоји нити једна пресуда СПЕУ која експлицитно говори да су и остали национални судови у обавези да поштују одлуку о претходном питању која се тиче поступка пред неким другим националним судом, у пракси се сматра да та обавеза постоји. Чињеница да СПЕУ не помиње обавезност других националних судова даје пресудама дејство *erga omnes*.<sup>185</sup> Мишљења смо да двије ствари несумњиво о томе свједоче. Прва, чињеница је да СПЕУ неће донијети пресуду у случају да је ствар *acte clair*, већ ће само у форми рјешења упознати национални суд да се ради о идентичној ствари о којој је већ одлучено. Друга, чињеница је да СПЕУ у изреци пресуде често користи уопштене формулације које се не односе само на предметно национално законодавство, те на тај начин ствара претпоставку да се свака норма било којег националног прописа држава чланица која има исте карактеристике може сматрати неусклађеном са правом ЕУ. Другим ријечима, умјесто да даје директну оцјену предметног националног закона, СПЕУ даје мишљење о компатибилности одређене врсте законодавства са правом ЕУ, а препушта завршни корак националном суду да примијени у конкретном случају упутства којима га је опскрбио у односу на закон који је у питању.<sup>186</sup>

Кроз праксу СПЕУ искристалисале су се одређене ситуације када национални суд није у обавези да упути претходно питање: 1) када је одговор на питање везано за право ЕУ без значаја за доношење одлуке у главном поступку; 2) када су испуњени критеријуми доктрине *CILFIT*; 3) када је ријеч о привременој мјери.

#### **2.3.1.2.1.1. *CILFIT* доктрина (*acte éclairé* – *acte clair*)**

##### **2.3.1.2.1.1.1. Општа разматрања**

Узимајући у обзир текст члана 267 УФЕУ који садржи безусловну обавезу националног суда посљедње инстанце да упути претходно питање СПЕУ сваки пут када у поступку пред њим настане потреба за тумачењем норми права ЕУ, простим језичким тумачењем свака даља прича би била искључена. Међутим, кроз своју праксу СПЕУ је овом члану УФЕУ дао другу димензију. У случају *Da Costa* и случају *CILFIT* установљени су критеријуми по којима

<sup>184</sup> Вид.: Случај 66/80 SpA International Chemical Corporation v Amministrazione delle finanze dello Stato, пасуси 13-14.

<sup>185</sup> Вид.: Paul Craig, Gráinne de Búrca: **EU Law**, Oxford University Press, 2003, стр. 444.

<sup>186</sup> Вид.: Federico G. Mancini: **The Making of a Constitution for Europe**, Common Market Law Review 26, 1989, стр. 606.

национални суд није у обавези да упути претходно питање за тумачење права ЕУ.<sup>187</sup> На овај начин СПЕУ је, тумачећи члан 267 УФЕУ, претворио обавезу националних судова последње инстанце да упути претходно питање СПЕУ у дискрециону одлуку.<sup>188</sup>

Коријени ове доктрине развијени су у случају *Da Costa*. У овом предмету пред холандским националним правосуђем, холандски управни суд је сматрао да је на постављено питање већ одговорено у случају *Van Gend En Loos*<sup>189</sup> и да би „...захтјев требало да буде одбачен због недостатка суштине, јер је питање чије се тумачење тражи од стране суда у предметном случају већ одлучено у пресуди од 5. фебруара 1963. у случају 26/62 који се односио на идентична питања постављена у сличном случају.“<sup>190</sup>

СПЕУ у овом случају доноси пресуду која ће изазвати много полемике, по којој члан 267 увијек омогућава националном суду да постави претходно питање уколико он то сматра битним за доношење одлуке, али национални суд ослобађа ове обавезе уколико је о истој ствари већ одлучивано. Поновно одлучивање би предметну обавезу лишило сврхе и одузело садржину: „...То је случај посебно када је постављено питање садржински исто са оним које је већ било предмет претходног питања у неком сличном случају.“<sup>191</sup> СПЕУ је сматрао да, пошто нису поднесене нове чињенице, нема потребе за новим тумачењем и упутио Комисију за царинску тарифу Холандије на претходну пресуду у којој је одлучио о идентичном питању.

Доктрина установљена пресудом у случају *Da Costa* бива заокружена и прецизирана двадесетак година касније одлуком у случају *CILFIT*. У њему се успоставља финални облик онога што се у праву ЕУ назива доктринама *acte éclairé* и *acte clair*. У овом историјском случају, Врховни суд Италије је СПЕУ упутио претходно питање поводом тврдње Министарства здравља у предметном случају „...да је одговор на питање које се тиче тумачења мјере која је усвојена од стране институција Заједнице толико очигледно да не оставља мјеста разумној сумњи по питању тумачења, те због тога отклања потребу да се ствар проследи СПЕУ као претходно питање.“<sup>192</sup>

Прво што је СПЕУ сматрао битним јесте да дефинише када се сматра да је „постављено питање“ компатибилности неке националне норме са правом ЕУ, у циљу установљавања

---

<sup>187</sup> Вид.: Dennis Weber; Davits, Frauke: **The Practical Application of the Acte Éclairé and Acte Clair Doctrine – With Reference to Netherlands Direct Tax Law**, (у: *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, ed. Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges), International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 275.

<sup>188</sup> Вид.: Daniel Sarmiento: **Interpreting European Law in National Courts – Treating in the Limits of the Possible, or of the Impossible?** (у: *The Acte Clair in EC Direct Tax Issues*, ed. Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges), International Bureau of Fiscal Documentation, 2008, стр. 71.

<sup>189</sup> Вид.: Случај 26/62 ...

<sup>190</sup> Вид.: Случај 28 до 30-62 *Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV v Netherlands Inland Revenue Administration*, пасус 2.

<sup>191</sup> *Ibid.*, пасус 3.

<sup>192</sup> Вид.: Случај 283/81 ..., пасус 3.

ситуације када је на основу члана 267 национални суд последње инстанце у обавези да прослиједи претходно питање: „...сама чињеница да странка тврди да се у предметном спору поставља питање тумачења комунитарног права не подразумејева обавезу суда да сматра да је постављено питање у смислу члана 267. Са друге стране, национални суд може када то сматра сврсисходним, упутити захтјев за претходним тумачењем на сопствену иницијативу.“<sup>193</sup>

Након што је утврдио да сама чињеница да странка сматра потребним тумачење не обавезује национални суд да упутити претходно питање, СПЕУ је прецизирао и ситуације у којима то сматра дозвољеним. Прва, када питање није од утицаја на исход одлуке „...када је питање ирелевантно, другим ријечима, када одговор на питање без обзира какав може бити, ни на који начин не утиче на исход случаја.“<sup>194</sup>

Друго, што је још далеко важније, СПЕУ допуњује доктрину *acte éclairé*, коју је први пут развио у случају *Da Costa* и установљава доктрину *acte clair* права ЕУ. На овај начин СПЕУ проширује могућност да национални суд последње инстанце не упутити захтјев за тумачење када: „...је исправна примјена комунитарног права толико очигледна да не оставља мјеста разумној сумњи на који начин треба ријешити постављено питање.“<sup>195</sup>

СПЕУ поставља и критеријуме у примјени доктрине *acte clair*, који служе као упутство националним судовима о којима треба водити рачуна: „...да предметна ствар мора бити подједнако очигледна како другим судовима држава чланица тако и Суду;...да оваква могућност мора бити цијењена имајући у виду особености комунитарног права као и специфичне потешкоће везане за његово тумачење;...да тумачење норме комунитарног права подразумејева поређење различитих језичких верзија;...да треба имати на уму да, и када су различите језичке верзије у потпуној међусобној сагласности, комунитарно право користи терминологију која је карактеристична само за њега, те да правни коценти немају увијек исто значење у комунитарном праву и правним системима различитих држава чланица;...да норме права ЕУ треба да буду смјештене у свој контекст и тумачене у свјетлу цијелог права ЕУ, имајући у виду стадијум развоја права ЕУ у којем та норма мора да се примијени.“<sup>196</sup>

#### **2.3.1.2.1.1.2. Доктрина *acte éclairé* – систем прецедената права ЕУ**

Доктрину *CILFIT* је могуће подијелити на два посебна али међусобно условљена дијела. Први је настао као резултат случаја *Da Costa*, а проширен и уобличен пресудом у случају *CILFIT*.

---

<sup>193</sup> *Ibid.*, пасус 9.

<sup>194</sup> *Ibid.*, пасус 10.

<sup>195</sup> *Ibid.*, пасус 16.

<sup>196</sup> *Ibid.*, пасуси 16-20.

Ријеч је о тзв. доктрини *acte éclairé* или, другим ријечима, посебном облику прецедената у праву ЕУ. Она се заснива на члановима 13 и 14 пресуде у случају *CILFIT* који ослобађају национални суд обавезе да упути претходно питање СПЕУ уколико је, поновимо, ријеч „о идентичном питању у садржини са питањем које је већ било предмет претходног питања у неком сличном случају“ или „када су се раније пресуде већ бавиле овим правним питањем, без обзира на врсту поступка који су резултирали овим одлукама, иако питања нису у потпуности идентична“. Дакле, на овај начин СПЕУ успоставља посебан вид прецедентног права.

Када је ријеч о овом посебном систему прецедената, треба нагласити да је он ипак флексибилнији од нпр. *common law* система. Овај други се заснива на доктрини обавезујућих прецедената, у смислу да је сваки суд везан одлуком вишег суда по неком правном питању, док су виши судови обавезни да поштују своје претходне одлуке. Промјене у саставу суда могу резултирати вољом да се ограничи став у ранијој одлуци или да се случај сматра различитим од постојећег прецедента, али експлицитна измјена ставова у односу на претходну праксу је изузетна ситуација.<sup>197</sup> За разлику од овог *stare decisis*<sup>198</sup> система, систем прецедената ЕУ је много подложнији каснијој промјени мишљења СПЕУ по предметном питању. Дакле, СПЕУ није апсолутно везан претходним одлукама. Истине ради, треба рећи да је *stare decisis* доктрина и у *common law* системима постепено почела да попушта. Уколико највиши суд закључи да неко правно правило из претходне судске праксе више није одговарајуће, узимајући у обзир друштвене, економске и политичке околности, он ће донијети нову пресуду у којој се јасно одступа од претходне праксе.<sup>199</sup> Слично овоме, пресуде СПЕУ узимају у обзир динамичан развој права ЕУ и под много су већим утицајем политике и економије, чије измјене могу захтијевати измјене у пресудама.<sup>200</sup> На овај начин, иако уводи дозу правне несигурности, СПЕУ има могућност да стално унапређује своју праксу. Очигледно је да СПЕУ сматра да његова пракса има обавезујуће правно дејство и поред предметног случаја, пошто изједначава непоштовање своје праксе са повредом права ЕУ: „У сваком случају, повреда комунитарног права ће бити довољно озбиљна када предметна одлука очигледно крши судску праксу СПЕУ у некој области (види по питању ових дејстава случај *Brasserie du Pêcheur and Factortame, nasyс 57*).“<sup>201</sup>

<sup>197</sup> Вид.: Henry Ordower: **Horizontal and Vertical Equality in Taxation as Constitutional Principles: Germany and United States Contrasted**, Florida Tax Review, 2006, стр. 57.

<sup>198</sup> Држати се онога што је одалучено, види више у: Steven H. Gifts: **Law Dictionary**, Barron's Educational Series, 1996, стр. 483.

<sup>199</sup> Вид.: Conrad Zweigert, Hein Kötz: **An Introduction to Comparative Law**, 3rd edition, Oxford, 1998, стр. 259.

<sup>200</sup> Вид.: Georg W. Kofler: **Acte Clair, Community Precedent and Direct Taxation in the Austrian Judicial System**, (у: *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, ed. Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges), стр. 178.

<sup>201</sup> Вид.: Случај 224/01 Gerhard Köbler v Republik Österreich, nasyс 56.

Доктрина *acte éclairé* захтијева од националних судова или да поштују праксу СПЕУ или да упуте претходно питање. Она се не примјењује у случају када се неко претходно разјашњено питање јавља у новом контексту када национални суд може увијек да упутити нови захтјев за тумачењем. Циљ ове доктрине је да упућивање претходног питања слиједи једино у случају новог правног питања или у случају нових чињеница или околности, у супротном ће СПЕУ највјероватније потврдити принцип из претходне пресуде. У таквом случају СПЕУ ће прибјећи тзв. „филтер систему“ и донијети умјесто пресуде образложено рјешење.<sup>202</sup>

У оквиру система прецедената у праву ЕУ два питања стварају највећи проблем у његовој ефикасној примјени. Први је одређење самог прецедента; другим ријечима, када се сматра да он постоји као правни основ на који се национални суд може позвати. СПЕУ се по доктрини *acte éclairé* позива у случају *Da Costa* на један случај, док у случају *CILFIT* на „претходне одлуке“ и не користи израз „установљена судска пракса“, на који се често наилази у његовим другим пресудама. Поставља се питање колико претходних одлука по неком питању треба да постоји у пракси да би се оне могле сматрати правним основом довољним да се национални суд изузме од обавезе упућивања захтјева за тумачењем. Ово често није лако установити, док је некада ова ситуација јасно наглашена у одређеној пресуди СПЕУ, нпр. У случају *Meilicke*: „Поред овога, принципи усвојени у случају *Verkoijen*...су потврђени у пресудама у случају *Lenz* и случају *Mannien*...“<sup>203</sup>

Други проблем у примјени доктрине јесте то што овај посебни систем прецедената није заснован на принципу *stare decisis*. СПЕУ увијек може промијенити своје правно становиште у некој од каснијих пресуда, што поновимо, ствара правну несигурност. Због тога су могуће контрадикторности у пракси СПЕУ, поготово што он врло ријетко изричито каже да је дошло до промјене праксе и због чега је до исте дошло. Као примјер може послужити пресуда у случају *Commission v Denmark*<sup>204</sup>, када је СПЕУ упадљиво одбио да примијени већ устаљени принцип који је био главни разлог за претходну одлуку. Спорне норме у овом случају су биле идентичне са оним у случају *Bachmann*<sup>205</sup> тако да другачије резонување није било могуће. Зато је СПЕУ једноставно престао да примјењује предметни принцип (кохезија пореског

---

<sup>202</sup> Види доље, стр 53.

<sup>203</sup> Вид.: Случај 292/04 *Wienand Meilicke, Heidi Crista Weyde and Marina Stöffler v Finanzamt Bonn-Innenstadt*, пасуџ 40.

<sup>204</sup> Вид.: Случај 150/04 *Commission of the European Communities v Denmark*.

<sup>205</sup> Вид.: Случај 204/90 *Hanns-Martin Bachmann v Belgian State*.

система).<sup>206</sup> Примјер другачијег поступања можемо видјети у случају *HAG GF*, када је СПЕУ у циљу правне сигурности експлицитно нагласио одступање од досадашње праксе и исто образложио: „Имајући у виду ставове садржане у захтјеву за претходно питање, као и оне изнесене на јавној расправи, а тичу се релевантности пресуде СПЕУ у случају 192/73 *Van Duyn v HAG*, као одговор на питање постављено од стране националног суда, треба рећи да СПЕУ сматра неопходним да преиспита тумачење дато у предметној пресуди у свјетлу праксе која је доживјела развој по питању односа између индустријске и комерцијалне имовине и општих принципа из Уговора, поготово у сфери слободе кретања добара.“<sup>207</sup>

### 2.3.1.2.1.1.3. Доктрина *acte clair* – *in claris non fit interpretatio*

У случају *CILFIT*, поред доктрине *acte éclairé* СПЕУ даје критеријуме за оно што ће се у праву ЕУ назвати доктрина *acte clair*. Уколико већ не постоји јасан случај (прецедент) на основу којег би се тумачење права ЕУ могло засновати, другим ријечима нема *acte éclairé*, није потребно упућивање претходног питања СПЕУ ако „је исправна примјена права ЕУ толико очигледна да не оставља мјеста разумној сумњи на који начин треба ријешити постављено питање.“

Ова доктрина се заснива на француској доктрини *acte clair* која разликује тумачење права од његове примјене. *Acte clair* у француском праву подразумијева да када је нека норма јасна, онда не постоји потреба за њеном интерпретацијом него се она одмах примјењује - *in claris non fit interpretatio*. Интересантно је примијетити да је предметна француска доктрина јако слична Богишићевој закоњачи - „што свака једнако разумије, томе тумача не треба“.<sup>208</sup> Међутим, оно што се назива *acte clair* у праву ЕУ значајно се разликује од поменуте француске верзије на основу које је добила име. У праву ЕУ доктрина *acte clair* подразумијева постојање тумачења, прецизније када је значење очигледно а тумачење лако и није проблематично.<sup>209</sup> У овом случају, национални суд има овлашћења да сам тумачи норму права ЕУ и да је након тога примијени. Дакле, главни проблем правне трансплантације француске доктрине у право ЕУ лежи у чињеници што је она сама по себи врло дискутабилна, што је примијећено од стране два *AG*. У случају *CILFIT AG Capotorti* проблематизује саму латинску максиму *in claris non fit interpretatio*, која лежи у основи француске доктрине *acte clair*. Она доводи у питање логику саме максиме, јер су тумачење и примјена норме двије условљене и повезане ствари. Свака

<sup>206</sup> Вид.: Rita Syudocky: **How Does the European Court of Justice Treat Precedents in Its Case Law? Cartesio and Damseaux from a Different Perspective: Part I**, *INTERTAX*, Volume 37, Issue 6/7, Kluwer Law International BV, 2009, стр. 347.

<sup>207</sup> Вид.: Случај 10/89 *SA CNL-SUCAL NV v HAG GF AG*, пасус 10.

<sup>208</sup> Вид.: члан 994 Општег имовинског законика за Књажевину Црну Гору ..., стр. 275.

<sup>209</sup> Вид.: Мишљење *AG Stix-Hackl* у случају 495/03 *Intermodal Transports BV v Staatssecretaris van Financiën*, тачка 87.

примјена норме, па чак и да је она недвосмислена, захтијева тумачење на основу којег се долази до таквог закључка.<sup>210</sup> На основу ове логике, *AG Stix-Hackl* закључује да се поменути латинска максима заснива на *petitio principii*.<sup>211</sup>

Мишљења смо да француска доктрина *acte clair* није адекватна за правни систем ЕУ, јер национални судови врше неку врсту тумачења у сваком дијелу главног поступка који се тиче питања усклађености права ЕУ:<sup>212</sup>

1) када морају утврдити да ли је питање права ЕУ релевантно за доношење одлуке у контексту пасуса 10 пресуде *CILFIT*. Са друге стране, национални судови могу сами *ex officio* упутити питање СПЕУ, са ограничењем у грађанским стварима „...гдје би их испитивање овог питања натјерало да напусте пасивну улогу која им је додијељена на начин што ће изаћи из граница спора које су одређене од стране сáмих странака и ослањајући се на чињенице и околности ван оних на којима странка која има интерес примјеном тих одредаба заснива свој захтјев.“<sup>213</sup>;

2) када одлучују на основу *CILFIT* доктрине да ли је неопходно да упуте претходно питање СПЕУ, национални суд може, на основу *CILFIT* принципа, сматрати да је ствар довољно јасна и сам донијети одлуку о компатибилности;

3) када одлуче да упуте претходно питање, они врше једну врсту тумачења у процесу формирања списка предмета. СПЕУ нема надлежност да утврђује чињенично стање<sup>214</sup> и не може имати знање националних прописа свих држава чланица: „...члан 177 је заснован на јасном раздвајању функција између националних судова, са једне стране, и Суда правде, са друге, и не даје Суду надлежност да утврђује чињенице случаја и националну правну позадину у списима предмета.“<sup>215</sup> Стога, национални судови морају описати чињенично стање и националну законодавну позадину у списима предмета;

---

<sup>210</sup> Вид.: Мишљење *AG Capotorti* у случају 283/81 *S.R.L. CILFIT and Lantificio di Gavardo S.P.A. v Minicrpy of Health*, тачка 4.

<sup>211</sup> Вид.: Мишљење *AG Stix-Hackl* у случају 495/03 ..., тачка 87.

<sup>212</sup> Вид.: Илија Вукчевић: **CILFIT Criteria for the Acte Clair/Acte Éclairé Doctrine in Direct Tax Cases of the CJEU**, *INTERTAX*, Volume 40, December 2012, Kluwer Law International, стр. 658.

<sup>213</sup> Вид.: Спојени случајеви 430/93 и 431/93 *Jeroen van Schijndel and Johannes Nicolaas Cornelis van Veen v Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten*, пасус 22.

<sup>214</sup> Вид.: *Henk van Arendonk: The European Court of Justice and National Courts*, *EC Tax Review*, 2009-3, Kluwer Law International, стр. 96.

<sup>215</sup> Вид.: *Случај 5/77* ..., пасус 17.

4) када приме одлуку о претходном питању од стране СПЕУ они је морају ставити у контекст главног поступка. Национални суд је тај који доноси коначну одлуку.<sup>216</sup> Често сама одлука СПЕУ садржи инструкције веома опште природе, које морају бити оцијењене у контексту националних прописа: „*На националном је суду, на основу поменутог, да утврди да ли законодавство које је очигледно у супротности са комунитарним правом...представља очигледну незаконитост у значењу које она има у националном праву.*“<sup>217</sup>

Могућност коју СПЕУ даје националном суду посљедње инстанце да и поред непостојања праксе по предметном питању може да донесе самостално одлуку о компатибилности националне норме са правом ЕУ представља велико дискреционо овлашћење. Зато СПЕУ, као против тег, поставља предуслове за коришћење ове могућности, које је тешко испунити:

1) национални суд мора бити убијеђен да је питање подједнако очигледно и судовима других држава чланица, што у случају *Intermodal* експлицитно потврђује: „...*мора посебно бити убијеђен да је ствар подједнако очигледна судовима других држава чланица и Суду правде...С друге стране, од тог суда се не може захтијевати да буде сигуран, поред тога, и да је ствар подједнако очигледна тијелима несудске природе као што су управне власти.*“<sup>218</sup>;

2) поређење верзија прописа ЕУ на различитим језицима;

3) национални суд мора водити рачуна о терминологији права ЕУ, те да неки изрази немају исто значење у овом правном систему и правним системима држава чланица;

4) треба разумјети контекст сваке норме ЕУ и због постепеног развоја права ЕУ водити рачуна приликом тумачења о њеним циљевима са аспекта тренутка у времену када се та норма примјењује: „*У овом случају, у циљу утврђивања да ли је кршење члана 43 ЕЗ или члана 56 ЕЗ од стране дотичне државе чланице довољно озбиљно, национални суд мора узети у обзир чињеницу да су, на пољу као што је директно опорезивање, посљедице које произлазе из слобода кретања зарагантованих Уговором биле тек постепено појашњавање...*“<sup>219</sup>

Главна опасност *CILFIT* доктрине управо лежи у концепту *acte clair* (члан 16. пресуде) јер даје широка овлашћења националном правосудју у погледу тумачења права ЕУ. Овако широко

---

<sup>216</sup> Вид.: Владимир Радивојевић: **Решавање претходних питања пред Судом правде Европске уније**, Правни живот, бр.12/2002, стр. 465.

<sup>217</sup> Вид.: Спојени случајеви 392/04 и 422/04, i-21 Germany GmbH and Arcor AG & Co. KG v Bundesrepublik Deutschland, пасус 73.

<sup>218</sup> Вид.: Случај 495/03 Intermodal Transports BV v Staatssecretaris van Financiën, пасус 39.

<sup>219</sup> Вид.: Случај 201/05 The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, пасус 124.

тумачење члана 267 УФЕУ од стране СПЕУ морало је резултирати супротстављеним мишљењима како академске заједнице тако и унутар саме архитектуре институција ЕУ. Сматрамо посебно интересантним предочити ставове различитих институција ЕУ по питању доктрине *acte clair*. Са једне стране, Комисија ЕУ подржава став да национални суд не мора да упути захтјев за тумачењем када је одговор на питање “очигледан сваком правнику и са малим искуством.”<sup>220</sup> С друге стране, Европски парламент има веома скептичне ставове и сматра да: „...немогућност улагања правног лијека на пресуде националних судова заснованих на теорији *acte clair* на основу које не морају да упути захтјев са претходним питањем изазива озбиљну забринутост.”<sup>221</sup> Непостојање консензуса по овом питању најбоље одсликавају супротстављена мишљења унутар самог СПЕУ, о чему свједоче мишљења АГ. Са једне стране су они који се залажу за додатну либерализацију критеријума ове доктрине: “...треба је примјењивати искључиво у случају да је упућивање захтјева за тумачењем сврсисходно...онда када је ријеч о општем питању и када постоји истинска потреба за униформном интерпретацијом.”<sup>222</sup> Насупрот овим ставовима постоје и они дијаметрално супротни. АГ Stix-Hackl као директан одговор на претходно наведени став АГ Jakobs-а предлаже потпуно укидање *CILFIT* доктрине те да би коришћењем тзв. “филтер система” путем доношења образложених рјешења “...било изводљиво да се промијени у безусловну обавезу националних судова последње инстанце да упути захтјев за претходно питање.”<sup>223</sup>

#### 2.3.1.2.1.1.4. Закључна разматрања - смисао *CILFIT* доктрине

Треба рећи да идеја о увођењу *CILFIT* доктрине није потекла од самог СПЕУ. Први који је захтијевао ову слободу у тумачењу права ЕУ био је Државни савјет Француске у случају *Shell-Berre*. „Било би неопходно да се заустави поступак и упути претходно питање СПЕУ за тумачењем ако је оно „постављено“, што може бити случај једино када постоји сумња у значење или сврху једне или више одредаба Уговора који се примјењују у главној ствари и ако исход те ствари зависи од рјешења тог проблема“. Сличног становишта је било и њемачко и британско правосуђе. У случају *HP Bulmer Ltd & Anor v J. Bollinger SA & Ors* енглески Апелациони суд (*Court of Appeal*) је сматрао да: “...енглески суд може сматрати питање јасним и несумњивим. У том случају нема потребе за тумачењем Уговора већ само за његовом примјеном: а то је задатак енглеских судова.”<sup>224</sup> Вјероватно су овакви ставови највиших

<sup>220</sup> Вид.: Одговор Европске комисије на питање бр. 608/78 Mr Kraig у вези са „чланом 177 Уговора“, 1979, Official Journal, C 28/8 (Јануар 31. 1979).

<sup>221</sup> Вид.: Извјештај Европског парламента по питању седамнаестог годишњег извјештаја Европске комисије о надгледању примјене права ЕУ 1999, A5-0250/2001 (Јул 13).

<sup>222</sup> Вид.: Мишљење АГ Jakobs у случају 338/95 Wiener SI GmbH and Hauptzollamt Emmerich, тачка 60.

<sup>223</sup> Вид.: Мишљење АГ Stix-Hackl у случају 495/03 Intermodal Transports BV v Staatssecretaris van Financiën, тачка 106.

<sup>224</sup> Вид.: Georg W. Kofler: Acte Clair ..., стр. 179.

националних судских инстанци били и разлог да су у почетку јако ријетко користили процедуру претходних питања (конкретно Државни савјет Француске)<sup>225</sup>.

Политика која лежи у основи ове доктрине јесте јасна. Уколико се национални судови на разуман начин не могу натјерати да прихвате надлежност СПЕУ, ова доктрина даје домаћем правосуђу могућност да раде законито оно што би иначе радили противзаконито, подвргавајући ово овлашћење строгим условима. Уколико она натјера национална правосуђа држава чланица на сарадњу са СПЕУ и признавање директног дејства и супрематије права ЕУ, суштина доктрине *CILFIT* је крајње разумљива. Са друге стране, на овај начин СПЕУ покушава да избјегне ситуацију да буде претрпан захтјевима за тумачењем од стране националних судова те тако учини свој рад ефикаснијим. СПЕУ не смије бити претрпан случајевима на које је већ дао одговоре или су они толико јасни да не остављају мјеста разумној сумњи. У корак са будућим значајним порастом броја спорова, нема друге алтернативе, посебно када се има у виду садашња архитектура правосуђа, осим пораста, *de jure* или *de facto*, децентрализације по питању тумачења (а не само просте примјене) на нивоу националног правосуђа. Ако, је стриктна разлика између тумачења (задатак СПЕУ) и примјене (задатак националних судова) норми права ЕУ одувијек била дјелимично вјештачка, она ће бити подвргнута значајном изазову повећањем броја спорова по питању права ЕУ.<sup>226</sup>

Несумњиво је да се у овој доктрини крију потенцијални проблеми: 1) могуће су намјерне злоупотребе када се национално правосуђе посљедње инстанце не придржава принципа лојалности и злоупотребава могућност коју има са циљем скривања случајева који би иначе морали бити прослијеђени СПЕУ у облику претходног питања; 2) постоји могућност негативних ефеката ове доктрине и због чињенице да 28 различитих правосудних система тумачи право ЕУ, што резултира степеном правне несигурности јер може доћи до различите интерпретације једне исте правне норме ЕУ. Са друге стране, *CILFIT* филозофија носи и бројне позитивне стране: 1) скраћење трајања поступка и смањење трошкова за пореског обвезника; 2) избјегавање ситуације да порески обвезник намјерно одуговлачи поступак постављањем захтјева за тумачењем који би морао бити прослијеђен СПЕУ; 3) смањење обима посла СПЕУ који доприноси ефикасности у његовом раду.

Ова политика СПЕУ се у суштини ослања на чињеницу да су већ десетине година његовог рада произвеле довољан квантум праксе из које је могуће извући правна правила која би била

---

<sup>225</sup> Вид.: Gi Breban: **Административно право Француске**, ЦИД и Службени лист СРЈ, 2002, стр. 200.

<sup>226</sup> Вид.: Miguel Poiares Maduro: **Preface** (y: *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, ed. Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges), International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 2.

основ за самостално одлучивање националних судова. Другим ријечима, цијели систем права ЕУ је довољно сазрео да би се одлучивање у неким питањима, иако у изворној надлежности СПЕУ, могло препустити националном правосуђу држава чланица. Послије случаја *CILFIT* национални судови посљедње инстанце су, у принципу, и даље у обавези да упуте захтјев за тумачењем права ЕУ, осим ако је питање *acte éclairé* или је одговор на питање *acte clair* у оквиру параметара постављених од стране СПЕУ.<sup>227</sup> Постојање разумне сумње представља релевантни разлог за упућивање претходног питања – када постоји разумна сумња, просљеђивање претходног питања је неопходно чак и ако је већ одлучено у веома сличном случају.<sup>228</sup>

#### 2.3.1.2.1.2. Привремена мјера у поступку пред националним правосуђем

Појединци (физичка или правна лица) не могу директно покренути поступак увођења привремене мјере пред СПЕУ, већ само путем захтјева Комисији ЕУ или преко националног суда. Друга опција, као најчешћа, мора испунити три предуслова: 1) захтјев мора бити поднијет у главном поступку пред националним судом у којем се оспорава усклађеност мјере са правом ЕУ; 2) потребно је затражити од судије националног суда да питање прослиједи СПЕУ (али га подносилац захтјева не може нагјерати на то); 3) од судије националног суда мора бити тражено да се мјера уведе прије завршетка главног поступка.<sup>229</sup>

Још врло рано, 1977. Године, у случају *Centrafarm*<sup>230</sup> СПЕУ доноси одлуку да члан 267 УФЕУ допушта да национални суд може да преузме надлежност у случају предлога за доношење привремене мјере и о истом одлучи. У вези са питањем тумачења права ЕУ, ово овлашћење националног суда је заокружено у случају *Morson en Jbanjan*: „...трећи став члана 177 Уговора мора бити тумачен у смислу да национални суд против чије одлуке не постоји могућност улагања правног лијека вишој судској инстанци на основу националног права, није под обавезом да прослиједи СПЕУ питање тумачења....ако је питање постављено у поступку за увођење привремене мјере и ако одлука коју треба донијети није обавезујућа за национални суд који касније треба да одлучи о суштини случаја, под условом да обје стране имају право да покрену овај поступак...и да у току тог поступка свако питање које се тиче

<sup>227</sup> Вид.: Georg W. Kofler: *Acte Clair* ..., стр. 178.

<sup>228</sup> Вид.: Pasquale Pistone: **The Search For Objective Standards in the Application of the Acte Clair Doctrine to Direct Taxation – Some Remarks From an Italian Perspective**, (у: *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, ed. Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges), International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 223.

<sup>229</sup> Вид.: Erik Werlauff: **Remedies Available to Individuals under EC Law against Discriminatory National Laws**, European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, December 1999, стр. 479.

<sup>230</sup> Вид.: Случај 107/76 Hoffmann-La Roche AG v Centrafarm Vertriebsgesellschaft Pharmazeutischer Erzeugnisse mbH.

комунитарног права, а о којем је привремено одлучено у скраћеном поступку, може бити преиспитано и упућено СПЕУ у оквиру члана 177.<sup>231</sup>

О значају привремене мјере као института права ЕУ свједочи и обавеза националног суда да одлучи по овом питању иако по националном праву није предвиђено њено постојање. Случај *Factortime I*<sup>232</sup> се тичао спорног закона Велике Британије у области рибарства, којим се ограничавала могућност коришћења квоте, предвиђене прописима ЕУ, само за резидентне компаније које испуњавају услове да је већина оснивачког капитала у власништву британских резидената, да управни одбор засиједи на њеном тлу, и сл. Шпанске рибарске компаније које су имале своје британске филијале поднијеле су тужбу правосуђу Велике Британије, у којој су тврдиле да је предметно законодавство у супротности са правом ЕУ, и тражиле увођење привремене мјере. Највиши суд Велике Британије (*House of Lords*) је прослиједио СПЕУ претходно питање са дилемом - да ли је у супротности са правом ЕУ правна традиција Велике Британије која онемогућава увођење привремене мјере против Круне (државе). У својој пресуди СПЕУ се позива на ставове из случаја *Simmmenthal*: „...свака одредба националног правног система или било којег прописа, управне или судске праксе која би могла да угрози ефикасност комунитарног права тако што ускраћује национални суд који има надлежност да примијени такав закон овлашћења, да учини све што је неопходно у тренутку његове примјене, да стави са стране националне законске одредбе које могу спријечити комунитарне норме да имају потпуну снагу и дејства, неусклађене су са тим захтјевима који представљају суштину комунитарног права...чак и ако је препрека пуној ефикасности комунитарног права само привремена.“<sup>233</sup> На основу наведених принципа, СПЕУ је одлучио на штету Велике Британије: „...закон мора бити тумачен тако да национални суд, у случају који се тиче комунитарног права, мора занемарити норму националног права, уколико је то једина препрека која га спречава да уведе привремену мјеру.“<sup>234</sup>

У случају *Unibet* СПЕУ установљава прецизне критеријуме на основу којих национални суд треба да донесе одлуку о евентуалном увођењу привремене мјере. Прво што је СПЕУ појаснио јесте да је на националном суду дискрециона процјена да ли је увођење мјере неопходно: „... (он) мора бити у стању да уведе тражену привремену мјеру, под условом да је таква мјера неопходна, што је ствар коју треба да утврди национални суд...“<sup>235</sup> Међутим, далеко важније питање на које СПЕУ даје одговор јесте да ли су критеријуми на основу којих национални суд цијени

<sup>231</sup> Вид.: Случај 35-36/82 Elestina Esselina Christina Morson v State of the Netherlands and Head of the Plaatselijke Politie and Sewradje Jhanjan v State of Netherlands, пасус 10.

<sup>232</sup> Вид.: Случај 213/89 The Queen v Secretary of State for transport ex parte: Factortame Ltd and Others.

<sup>233</sup> Вид.: Случај 106/77 ..., пасуси 22-23.

<sup>234</sup> Вид.: Случај 213/89 ..., пасус 23.

<sup>235</sup> Вид.: Случај 432/05 Unibet (London) Ltd and Unibet (International) Ltd v Justitiekanslern, пасус 76.

неопходност увођења мјере засновани на националном или праву ЕУ. СПЕУ као полазну основу анализе потврђује устаљену праксу позивајући се на пресуду *Atlanta*: “Пошто овлашћење националних судова да уведу привремену мјеру кореспондира надлежности резервисаној за Суд правде, на основу члана 186, у контексту поступка покренутог на основу члана 173 Уговора, национални судови могу пружити овакву олакшицу само под истим условима које примјењује Суд правде када одлучује о увођењу привремених мјера.”<sup>236</sup>

СПЕУ у случају *Unibet* по први пут прави разлику између националних прописа којима је имплементирана секундарна легислатива ЕУ и чисто националних прописа за које сумња да су у супротности са слободама кретања: “...Међутим, случај у главном поступку је другачији...не тражи суспензију дејстава националне одредбе усвојене у складу са комунитарном регулативом гдје се спори законитост те регулативе, већ дејстава националног прописа гдје је оспорена усклађеност тог прописа са комунитарним правом...пружање привремене мјере о суспензији примјене националних одредаба, док надлежни суд не донесе одлуку о томе да ли су те одредбе у складу са комунитарним правом, регулисано је критеријумима који су установљени на основу националног права које се примјењује пред тим судом.”<sup>237</sup> Прецизније, СПЕУ по овом питању потврђује принцип националне процесне аутономије.

#### **2.3.1.2.2. Обавеза СПЕУ да одговори на претходно питање**

Што се тиче обавезе да да одговор на претходно питање, СПЕУ је дуго сматрао да је она практично апсолутне природе: “...пошто се питање које је упућено од стране националног суда односи на тумачење одредаба комунитарног права, Суд је у принципу обавезан да донесе одлуку.”<sup>238</sup> Када је ријеч о садржају претходног питања упућеног СПЕУ, треба нагласити да он увијек покушава да помогне како националном суду, тако и појединцу који тражи заштиту. Зато у случајевима када је питање националног суда незграпно формулисано често долази до његове преформулације, или чак спајања два или више питања у једно ново. Такође, уколико у претходном питању национални суд није указао на све релевантне аспекте предметног питања права ЕУ, СПЕУ ће исто проширити елементима неопходним за ваљану одлуку: „...Иако се национални суд формално ограничио на питање тумачења члана 1 Директиве 83/183, то не спречава Суд да опскрби национални суд свим оним елементима за тумачење комунитарног права који могу бити од

<sup>236</sup> Вид.: Случај 465/93 *Atlanta Fruchthandelsgesellschaft mbH and Others v Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft*, пасус 39.

<sup>237</sup> Вид.: Случај 432/05 ..., пасуси 79. и 81.

<sup>238</sup> Вид.: Случај 200/98 *X AB, Y AB v Riksskatteverket*, пасус 19.

*помоћи у одлучивању у случају који је у току пред њим, без обзира на то да ли је тај суд на њих указао у свом питању... Дакле, Суд мора испитати дејства члана 18 ЕЗ...*<sup>239</sup>

Временом, пошто је број случајева значајно порастао, СПЕУ је почео поклањати пажњу разлозима за постављање питања, да би понекад одбио да поступа ако би закључно да разлози нису оправдани.<sup>240</sup> Зато, СПЕУ изузетно може да одбије да донесе одлуку када неки минимални формални захтјеви нису испуњени:<sup>241</sup> 1) када постављено питање није у вези са правом ЕУ;<sup>242</sup> 2) када је питање опште природе; 3) када је очигледно да питање није неопходно за рјешење случаја;<sup>243</sup> 4) када питање није судске природе; 5) када чињенично стање или законски оквир неопходан да се разумије питање није довољно јасан;<sup>244</sup> 6) када није ријеч о правом спору него странке злоупотребљавају право на претходно питање; 7) када је питање хипотетичке природе;<sup>245</sup> 8) када неко питање није ни постављено.<sup>246</sup>

Поред ових случајева који су јако ријетки, посебно се истичу три ситуације које зазимају значајно мјесто у пракси СПЕУ, а односе се на необавезност доношења пресуде: 1) када су испуњени критеријуми из пресуде *CILFIT* (па се доноси образложено рјешење); 2) када орган државе чланице који је упутно захтјев за тумачењем није квалификован као национални „суд“; 3) у случају привремене мјере.

#### **2.3.1.2.2.1. “Филтер систем” – образложена рјешења**

У случају да неки захтјев за претходно питање испуњава критеријуме постављене доктрином *CILFIT*, на основу Правила процедуре СПЕУ може по скраћеном поступку одлучити у предметном случају. Када је питање упућено СПЕУ идентично неком питању по основу којег је већ донешена одлука, или се одговор на предметно питање може јасно извући из постојеће праксе, СПЕУ може послије саслушања АГ у било ком тренутку одлучити у форми

<sup>239</sup> Вид.: Случај 365/02 Marie Lindfors, пасус 32. Види такође: Случај 60/03 Wolff & Müller GmbH & Co. KG v José Filipe Pereira Félix, пасус 24; Случај 153/03 Caisse nationale des prestations familiales v Ursula Schwarz, née Weide, пасус 25; Случај 513/03 Heirs of M.E.A. Hilten-van der Heijden v Inspecteur van de Belsatngdiens/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heelen, пасус 26.

<sup>240</sup> Вид.: Маја Станивуковић: **Појединац пред Судом европских заједница**, Службени гласник, 2007, стр. 99.

<sup>241</sup> У овом смислу види: Schermers Henricius G, Waelbroeck Denise F: **Judicial Protection in European Union**, Kluwer Law International, 2001, стр. 242.

<sup>242</sup> Нпр. питање се тиче тумачења одредаба међудржавног уговора, види више у: Случај 162/98 Hans-Jürgen Hartmann, пасуси 8, 9, 11. и 12.

<sup>243</sup> Вид.: Случај 281/98 Roman Angonese v Cassa di Risparmio di Bolzano SpA, пасус 18.

<sup>244</sup> Мада у случају када СПЕУ сматра да нема довољно информација о случају има могућност да на своју руку или предлог АГ или странака, поново отвори усмену расправу. У том смислу види: Случај 210/06 Cartesio Oktató és Szolgáltató bt, пасус 46.

<sup>245</sup> Вид.: Случај 244/80 Pasquale Foglia v Mariella Novello, пасуси 18. и 20.

<sup>246</sup> Вид.: Случај 435/97 World Wildlife Fund v Automome Provinz Bozen, пасус 29.

образложеног рјешења у којем ће упутити на претходну пресуду или на релевантну судску праксу.<sup>247</sup> Дакле, ријеч је о оним ситуацијама које се могу подвести под појам *acte éclairé*. Такође, СПЕУ може донијети одлуку у форми образложеног рјешења послје обавјештења националног суда који је упутио питање, послје саслушања мишљења лица која на то имају право из члана 23 Статута СПЕУ<sup>248</sup> и након саслушања АГ, када је одговор на постављено претходно питање лишен разумне сумње.<sup>249</sup> Ова ситуација се односи на појам *acte clair*. Треба нагласити да национални суд све до доношења одлуке СПЕУ има могућност да повуче свој захтјев. У циљу избјегавања ситуације да СПЕУ одлучи у неком случају путем образложеног рјешења, СПЕУ преко свог регистра ступа у контакт са националним судом и упућује га на релевантну судску праксу, а тек уколико не дође до повлачења захтјева онда доноси одлуку. Овај поступак је користан, како по СПЕУ који на овај начин смањује обим посла, тако и за национални суд, јер је доношење одлуке у овој форми, у случају да не дође до повлачења захтјева, понижавајуће.<sup>250</sup>

#### 2.3.1.2.2. Појам националног „суда“ и „суда посљедње инстанце“ из члана 267 УФЕУ

Иако текст члана 267 УФЕУ каже да сваки суд може да се обрати са предлогом за одлучивање о претходном питању, СПЕУ је додатно појаснио шта се подразумијева под појмом националног „суда“ (*court or tribunal*). Због различитих правних система у државама чланицама, некада није лако утврдити ову чињеницу, а у области пореза тиче се посебно разних врста пореских комисија, које обично немају надлежност да упуте претходно питање СПЕУ. Зато је СПЕУ кроз своју праксу развио критеријуме које неко државно тијело мора да испуни да би било сматрано судом. Ови критеријуми не зависе директно од статуса на основу националних прописа: „...да ли је тијело установљено на основу закона, да ли се ради о сталном тијелу, да ли има обавезну надлежност, да ли је поступак који се пред њим примјењује *inter partes* (начело контрадикторности), да ли примјењује законске норме и да ли је независно.“<sup>251</sup> Примјер да тијело које није квалификовано као суд може испуњавати те услове постављене од стране СПЕУ и бити овлашћено да упутити претходно питање представља случај *Broekmeulen*, у коме је ово право признато Апелационом комитету Холандије: „...слиједи да због одсуства у пракси било каквог права жалбе редовним судовима,

<sup>247</sup> Вид.: члан 104.3.1. Rules of Procedure of the Court of Justice of the European Communities, Official Journal L 176/7 са амандманима, Official Journal L 203/19.

<sup>248</sup> То су странке у главном спору, државе чланице, Европска комисија и, када је то адекватно, институције, тијела, канцеларије или агенције које су усвојиле акт чија се ваљаност (ништавост) или тумачење спори. Види детаљније члан 23. Protocol (No 3) on the Statute of the Court of Justice of the European Union, Official Journal, C 83/210.

<sup>249</sup> Вид.: члан 104.3.2. Rules of Procedure ...

<sup>250</sup> Вид.: Peter Wattel: **Köbler, CILFIT and Welthgrove: We Can't Go On Meeting Like This**, Common Market Law Review 41, 2004, стр. 183.

<sup>251</sup> Вид.: Случај 54/96 Dorsch Consult Ingenieurgesellschaft mbH v Bundesbaugesellschaft Berlin mbH, пасуџ 11.

*жалбено вијеће, које обавља своју функцију у складу са одобрењем јавних власти, и које након адверзалног поступка доноси одлуке које се сматрају коначним, мора у стварима које се тичу комунитарног права бити сматрано судом на основу члана 177 Уговора...*<sup>252</sup>

Међутим, СПЕУ цијени испуњеност наведених услова од случаја до случаја. Зато је у случају *Cartesi*, иако поступак није био *inter partes*, као доминантан услов означио судску природу одлуке: „Дакле, када суд који је одговоран за вођење регистра донесе управну одлуку а да не постоји захтјев за рјешавањем правног спора, не може се сматрати да врши судску функцију...Супротно, суд који одлучује о жалби која је изјављена против одлуке нижег суда надлежног за вођење регистра, који је одбио такав захтјев, а којом се тражи поништење те одлуке, која наводно негативно утиче на права подносиоца, позван је да донесе пресуду у спору и врши судску функцију...Сходно томе, суд који је упутио захтјев у главном поступку води спор и извршава судску функцију, без обзира на чињеницу да поступак пред тим судом није *inter partes*.”<sup>253</sup>

Друго значајно питање је одређење суда који има обавезу да упути претходно питање, тзв. „суда посљедње инстанце“. СПЕУ занемарује судску хијерархију националног правног система и потврђује оно што и предвиђа текст члана 267 УФЕУ, те као критеријум узима чињеницу да ли против пресуде постоји могућност улагања правног лијека. У пракси то значи да се ова обавеза намеће не само највишим судским инстанцама, већ и нижим судовима у неким специфичним околностима. Као примјер може послужити случај *Costa v ENEL*<sup>254</sup> у којем је италијански суд био обавезан да упути претходно питање, јер је спор био мале вриједности, те стога није било могуће уложити правни лијек вишој инстанци. Из праксе СПЕУ слиједи и да арбитражни суд нема предметно овлашћење: „...странке су имале могућност да оставе редовним судовима да одлучују о њиховом спору или да изаберу опцију арбитраже, чинећи то уношењем члана који то предвиђа уговор. Из чињеница случаја изгледа да странке нису морале, на основу закона или околности, да повјере спор арбитражи.”<sup>255</sup> Мишљења смо да предметна формулација треба бити тумачена на начин да арбитражни суд изузетно може упутити претходно питање уколико је његова надлежност била обавезујућа у том правном односу. Супротно, уколико је надлежност арбитражног суда факултативне природе, тј. странке у спору се одлуче за арбитражу и поред постојања могућности покретања спора пред редовним правосуђем, онда оне губе могућност да арбитражни орган упути претходно питање.

<sup>252</sup> Вид.: Случај 246/80 С. Broekmeulen v Huisarts Registratie Commissie, пасус 17.

<sup>253</sup> Вид.: Случај 210/06 ..., пасуси 57, 58, 61.

<sup>254</sup> Вид.: Случај 6/64 ...

<sup>255</sup> Вид.: Случај 102/81 Nordsee Deutsche Hochseefischerei GmbH v Reederei Mond Hochseefischerei Nordsteren AG & Co. KG, пасус 11.

Сматрамо интересантним размотрити наведена правила о појму националног суда у свјетлу црногорског уставног система и конфигурације правосуђа. Начелно, постојање ситуација када би неки управни орган могао бити сматран „судом“ због непостојања судске заштите је практично немогуће. Додуше, Устав Црне Горе, у дијелу који се односи на право на дјелотворан правни лијек, не гарантује обавезну судску заштиту: „Свако има право на правни лијек против одлуке којом се одлучује о његовом праву или на законом заснованом интересу.“<sup>256</sup> Међутим, овај недостатак надомјешћује Закон о Уставном суду: „Уставна жалба се може поднијети против појединачног акта државног органа, органа државне управе, органа локалне самоуправе или правног лица које врши јавна овлашћења, због повреде људских права и слобода зајамчених Уставом, након исцрпљивања свих дјелотворних правних средстава.“<sup>257</sup> Дакле, сваки појединац има право на подношење уставне жалбе против појединачних аката управних органа, те је на тај начин начелно доступна судска заштита и у овим ситуацијама. Обухваћени су појединачни акти сваког државног органа, изузев пресуда судова и оптужних аката државних тужилаца.<sup>258</sup> Када је ријеч о правима пореских обвезника, не треба да постоје ситуације у којима није доступна судска заштита, јер против пореских аката постоји могућност покретања управног спора пред Управним судом.<sup>259</sup> Са друге стране, уколико би се порески обвезник одлучио на “ванредни” правни пут, у црногорској судској пракси је начелно потврђено да постоји могућност заштите њихових права и пред редовним правосуђем.<sup>260</sup> Такође, начелно, Закон о судовима покрива све могуће ситуације стварне надлежности јер у дијелу који се тиче утврђивања надлежности основних судова предвиђа: „Основни суд је надлежан да одлучује у првом степену и у другим предметима, ако законом није одређена надлежност неког другог суда.“<sup>261</sup>

Када је ријеч о ситуацијама из праксе СПЕУ да се нижи судови у хијерархији националних правосуђа држава чланица сматрају „судом посљедње инстанце”, треба рећи да ће оне постојати и у црногорском правном систему. Постојање обавезе да упути претходно питање не зависи од мјеста које неки суд има у националном судском систему, већ одлучујући критеријум представља немогућност улагања судског лијека на његову одлуку. Примјер ове ситуације у црногорском судском систему може бити код спорова мање вриједности (предмета

<sup>256</sup> Вид.: члан 20 Устава Црне Горе, „Сл. лист Црне Горе“ 01/07.

<sup>257</sup> Вид.: члан 48 став 1 Закона о Уставном суду, „Сл. лист Црне Горе“, бр. 64/08 од 27.10.2008.

<sup>258</sup> Вид.: Мијат Шуковић: **Уставно право – Универзална уставна тематика и уставно право Црне Горе**, ЦИД, Подгорица, 2009, стр. 404.

<sup>259</sup> Вид.: члан 7 Закона о управном спору, „Сл. лист Црне Горе“ бр. 60/03.

<sup>260</sup> Види доље, стр. 88.

<sup>261</sup> Вид.: члан 16 став 2 Закона о судовима, „Сл. лист РЦГ“, бр. 05/02, 49/04, 22/08, 39/11.

спора побијеног дијела правоснажне пресуде не прелази 5.000 еура)<sup>262</sup>. У овој ситуацији није дозвољено изјављивање ревизије Врховном суду Црне Горе, те се тада Виши суд треба сматрати “судом посљедње инстанце”. Ово ће бити посебно интересантно за сферу опорезивања уколико порески обвезник одлучи да потражи повраћај пореза наплаћеног у супротности са правом ЕУ путем надокнаде штете.

Интересантно је и анализирати евентуални утицај института медијације на право упућивања претходног питања СПЕУ. Закон о посредовању као базично начело предвиђа добровољност овог поступка.<sup>263</sup> Исто значи да је неопходна сагласност странака да би поступак медијације започео, као и да једном започети поступак могу увијек да напусте. Једини изузетак представљају брачни спорови, када је посредовање обавезно.<sup>264</sup> Стога, у контексту правила праксе СПЕУ, због необавезности института медијације, осим у случају брачних спорова, орган који врши посредовање не би имао право упућивања претходног питања. Међутим, сматрамо да чак и изузетак у случају брачних спорова може бити дискутабилан јер брачни другови нису обавезни да постигну споразум. Уколико, у за то предвиђеном року, до истог не дође, поступак се наставља пред надлежним судом<sup>265</sup> који би након тога без било каквог условљавања могао да упутити захтјев СПЕУ.

#### 2.3.1.2.3. Привремена мјера у поступку пред СПЕУ

На основу члана 279 УФЕУ, СПЕУ може у сваком случају у којем рјешава увести привремену мјеру уколико је то неопходно. Генерално, привремена мјера се заснива на принципу „касна правда готова неправда“, односно да ће сврха спора бити изгубљена док се не донесе пресуда, иако можда повољна за странку у спору. У оваквим случајевима који укључују *periculum in mora*<sup>266</sup>, редовни правни лијскови морају бити подупрти брзом привременом олакшицом у облику привремене мјере. Логично, да би захтјев за привременом мјером имао ефекта, о њему се мора одлучити у што ранијој фази поступка. Зато СПЕУ кад добије овакав захтјев има обавезу да у што краћем року закаже одвојену јавну расправу чији ће искључиви предмет бити привремена мјера. Због хитности поступка постоји могућност да јавној расправи искључиво присуствује Предсједник СПЕУ, те сам донесе наредбу.<sup>267</sup> Као и код редовног поступка пред

<sup>262</sup> Вид.: члан 397 ставови 2-3 Закон о парничном поступку, "Службени лист Републике Црне Горе", бр. 22/2004, бр. 76/06.

<sup>263</sup> Вид.: члан 3 Закона о посредовању, „Службени лист Републике Црне Горе“ бр. 30/05.

<sup>264</sup> Вид.: Биљана Ђурићин: **Закон о посредовању**, Правни факултет Универзитета Црне Горе, 2009, стр. 27.

<sup>265</sup> Вид.: чланови 331-332 Породичног законка, "Службени лист Републике Црне Горе", бр. 1/2007.

<sup>266</sup> Вид.: ризик чекања – латинска сентенца.

<sup>267</sup> Вид.: члан 85. Rules ...

СПЕУ, државе чланице могу, ако сматрају да имају правни интерес у конкретном случају, да изнесе своје ставове на јавној расправи.

Добар примјер доношења привремене мјере у поступку пред СПЕУ представља предмет *Commission v Germany*<sup>268</sup>. Овај случај се тичао једне врсте путарине, коју је раних деведесетих Њемачка одлучила да уведе јер је сматрала да инострана возила превише користе њене аутопутеве и на тај начин наносе штету њеним аутопутевима. У циљу рјешења овог проблема, Парламент Републике Њемачке усвојио је закон (*Gesetz ueber Gebuehren fuer die Benutzung von Bundesfernstrassen mit schweren Lastfahrzeuigen*) којим уводи обавезу плаћања предметне путарине. Ова дажбина се није плаћала приликом уласка на аутопут, већ на годишњем нивоу од стране великих камиона и сличних возила коришћених у пословне сврхе, која су наносила највећу штету путној инфраструктури. У циљу умањења терета ове дажбине, када су у питању њемачки обвезници, предвиђена је олакшица да се плаћени износ могао скоро у потпуности одбити од износа пореза на моторна возила Њемачке.<sup>269</sup> На овај начин, путарина је за њемачки пословни сектор постојала само на папиру, а њен терет су трпили искључиво инострани превозници.

Након што је Комисија ЕУ безуспјешно покушала да у званичном поступку убиједи Њемачку да одустане од ове фискалне мјере, поднијела је захтјев СПЕУ да уведе привремену мјеру која би спријечила ступање на снагу предметног прописа до завршетка поступка о главној ствари. Комисија ЕУ је на јавној расправи пред СПЕУ подржана од стране неколико држава, што је било од великог значаја приликом доношења одлуке. Основни предуслов за увођење предметне мјере постојање „хитности“, подупрт је тврдњама држава умјешача да ће њихови резиденти претрпијети - „озбиљне пословне губитке“. Са друге стране, Њемачка се позвала на принцип заштите животне средине, као један од есенцијалних циљева ЕУ, који је у пракси СПЕУ препознат као могуће оправдање за постојање рестриктивних мјера.<sup>270</sup> Међутим, Предсједник суда је, сматрајући да постоји „ризик озбиљних и непоправљивих посљедица“, дан пред ступање на снагу спорног прописа донио одлуку (наредбу) у корист тужиоца: „Зато је неопходно наредити, као привремену мјеру, да Савезна Република Њемачка суспендује наплату путарине...у погледу возила регистрованих у некој другој држави чланици, све до доношења пресуде у главном поступку покренутом од стране Европске комисије“.<sup>271</sup>

<sup>268</sup> Вид.: Случај 195/90 *Commission of the European Communities v Federal Republic of Germany*.

<sup>269</sup> Ibid, пасус 27.

<sup>270</sup> Вид.: Случај 240/83 *Procureur de la République v Association de défense des brûleurs d'huiles usages (ADBHU)*, пасус 13.

<sup>271</sup> Вид.: Случај 195/90 ..., пасус 47.

Интересантно је поменути, да је Њемачка поднијела захтјев да у случају увођења привремене мјере Комисија ЕУ положи као обезбјеђење 500 милиона њемачких марака, што је, по мишљењу туженог, била компензација за пропуштену наплату спорне дажбине на рачун иностраних обвезника, у случају да успије у спору. Овај захтјев је одбијен од стране Предсједника суда: „...нема основа за сумњу да Заједница неће бити у могућности да надокнади било који износ одштете за који би могла бити одговорна“.<sup>272</sup>

### 2.3.2. Поступак по тужби

#### 2.3.2.1. Циљ и правна природа поступка

Комисија ЕУ или друга држава чланица може поднијети тужбу против државе чланице<sup>273</sup> пред СПЕУ ради утврђивања повреде обавезе према Унији. Друга опција је изузетно ријетка, тако да се као главни тужилац у овом поступку практично увијек појављује Комисија ЕУ. Путем ове тужбе обавља се надзор над спровођењем обавеза које је држава чланица предузела примарним и секундарним правним актима. Овај поступак је од велике важности када је област директног опорезивања у питању, јер Комисија ЕУ износи пред СПЕУ случај када сматра да неки аспект пореског законодавства или пореска пракса државе чланице није у складу са правом ЕУ. Довољно је поновити да је први случај из области директног опорезивања (270/86 *Commission v France* – познатији као *Avoir fiscal*) који је одлучен од стране СПЕУ резултат подношења тужбе Комисије ЕУ против државе Француске. Комисија ЕУ користи следећа средства како би дошла до сазнања о могућим кршењима права ЕУ од стране држава чланица: 1) приговор који Комисији ЕУ може бити поднијет од стране било којег лица без потребе за доказивањем било каквог правног интереса у конкретном питању против било које мјере (закон, подзаконски акт или управна пракса);<sup>274</sup> 2) питање од стране чланова Парламента ЕУ; 3) петиција поднесена на основу члана 227 УФЕУ (може је поднијети сваки грађанин ЕУ или правно лице, појединачно или на основу заједничке акције), коју може поднијети сваки грађанин, може бити разлог да Парламент ЕУ постави питање Комисији ЕУ да започне истрагу поводом спорне мјере.

У контексту заштите права пореских обвезника треба посебно обратити пажњу на могућност слања приговора којим се Комисији ЕУ указује на одређену националну пореску мјеру која

---

<sup>272</sup> *Ibid.*, пасус 49.

<sup>273</sup> Вид.: члан 258 Consolidated version of the Treaty on the Functioning ...

<sup>274</sup> Вид.: члан 2 анекса Commission communication to the European Parliament and the European Ombudsman on relations with the complainant in respect of Infringements of Community law, Official Journal, (COM(2002) 141 final), 10.10.2002.

крпи неко обвезниково право загарантовано УФЕУ. Мишљења смо да је овај механизам веома користан у ситуацијама када национални суд не сматра да је у главном поступку „постављено“ питање права ЕУ или у случају када сматра да има довољно аргумената да сам одлучи о питању права ЕУ. Дакле, предметни приговор може бити ефикасан секундарни механизам заштите појединаца (пореских обвезника) у ситуацијама када национално правосудје не поштује њихова права која пружају слободе кретања на унутрашњем тржишту ЕУ. Посебно је интересно да право на упућивање приговора Комисији ЕУ имају сва физичка или правна лица, дакле и она из држава које нису чланице ЕУ<sup>275</sup>. Такође, подносилац приговора не мора да доказује постојање формалног интереса за покретање поступка, нити да га се директно тиче покретање истог.<sup>276</sup> Ова чињеница може бити јако интересантна са аспекта Црне Горе и околних држава, које имају наміјеру да буду пуноправне чланице ЕУ и већ се налазе у одређеном уговорном статусу. Овоме треба додати и могућност да подносилац приговора захтијева потпуну анонимност поступка, па Комисија ЕУ неће објелодањивати у преговорима са одређеном државом чланицом персоналне податке пореског обвезника. Познато је да постоји велики број компанија које, као ствар принципа, више воле да избјегну спорове против власти држава чланица због бојазни да ће покварити добре међусобне односе.<sup>277</sup>

### 2.3.2.2. Претходни (управни) поступак

Први дио поступка је управне природе и Комисија ЕУ често користи ову могућност само као евентуалну пријетњу у преговорима са државом чланицом.<sup>278</sup> У њему Комисија ЕУ покушава да нађе рјешење за спорну ситуацију без извођења државе чланице пред СПЕУ: „...*дио поступка који претходи упућивању случаја СПЕУ представља управни дио поступка који даје могућност држави чланици да поступи у складу са Уговором. У току ове фазе, Комисија је упознаје са својим ставовима у облику мишљења, искључиво након што јој да прилику да поднесе своје ставове.*“<sup>279</sup>

Дакле, прва званична фаза овог претходног поступка је упућивање званичног писма (*letter of formal notice*) држави чланици у којем Комисија ЕУ захтијева да она у одређеном року изнесе своје ставове у вези са проблемом који се тиче примјене права ЕУ. Иако упућивање писма представља почетни корак цијелог поступка по тужби, оно има изузетну тежину, јер Комисија

<sup>275</sup> Вид.: Marijaana Helminen: EU Tax Law ..., стр. 349.

<sup>276</sup> Вид.: Commission communication to the European Parliament and the European Ombudsman on relations with the complainant in respect of Infringements of Community law, Official Journal, (COM(2002) 141 final), 10.10.2002, стр. 4.

<sup>277</sup> Вид.: Peter Schonewille: **Eliminating tax barriers via the infringement procedure of Article 226 of the EC Treaty**, EC Tax Review, 2006/3, Kluwer Law International, стр. 149.

<sup>278</sup> Вид.: Маја Станивуковић: *op. cit.*, стр. 32.

<sup>279</sup> Вид.: Случај 48/65 Alfons Lüticke GmbH v Commission of the EEC, стр. 27.

ЕУ у накнадним фазама поступка не смије проширивати основе по којима сматра да одређена држава чланица крши обавезе из права ЕУ: „...Након што је Влада Италије послала своје опсервације по том питању Комисија је у свом образложеном мишљењу од 24. новембра 1982. године и касније, у захтјеву Суду, проширила сврху приговора против Републике Италије...те на тај начин префришила обавезу да пружи Влади Италије правично саслушање...Нерегуларност се не може сматрати отколоњеном чињеницом да је Република Италија накнадно поднијела опсервације на образложено мишљење од 24. новембра 1982. године.“<sup>280</sup>

Уколико држава чланица не прихвати захтјеве из писма које јој је упућено, Комисија ЕУ шаље јој образложено мишљење (*reasoned opinion*) описујући повреду обавезе у појединостима, као и мјере које би држава чланица требало да усвоји. Дакле, оно се може односити само на недостатке наведене у званичном писму, али приговори могу бити детаљније елаборирани, узимајући у обзир и опсервације поднесене од стране државе чланице.<sup>281</sup> Међутим, образложено мишљење не обавезује СПЕУ у погледу правних реперкусија: „...Комисија нема овлашћења да дефинитивно утврђује...права и обавезе државе чланице или да пружи тој држави било какве гаранције које се тичу усклађености датог начина понашања са Уговором. У складу са системом оличеним у члановима 169 до 171 Уговора, права и обавезе државе чланице могу бити одређене и њихово понашање оцијењено само пресудом Суда.“<sup>282</sup>

### 2.3.2.3. Поступак пред СПЕУ

Уколико држава чланица не поступи у складу са образложеним рјешењем Комисије ЕУ у за то предвиђеном року, она може, уколико то сматра за сходно, покренути тужбени поступак пред СПЕУ: „...покретање истог је ствар Европске комисије и њено потпуно дискреционо право...“<sup>283</sup> Дакле, приватно лице ни на који начин не може натјерати Комисију ЕУ да покрене судски поступак. Једина институција која врши супервизију овог поступка и осигурава постојање одређених процесних гаранција подносиоцу приговора је Омбудсман ЕУ.<sup>284</sup> Такође, физичка и правна лица нису у могућности да сама покрену поступак против државе чланице пред СПЕУ. Покушаји подносилаца приговора да то остваре тужбом против Комисије ЕУ због нечињења, или тужбом за поништај одлуке Комисије ЕУ (којом се констатује да држава чланица није

<sup>280</sup> Вид.: Случај 51/83 Commission of the European Communities v Italian Republic, пасуси 6-7.

<sup>281</sup> Вид.: Stefania Bariatti: **Outline on the Infringement Procedure and Its Relationship with Preliminary Interpretation Proceedings**, (y: *Legal Remedies in European tax law*, ed. Pasquale Pistone), 2009, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 172.

<sup>282</sup> Вид.: Спојени случајеви 142-143/80 Amministrazione delle finanze dello Stato v Essevi Spa and Carlo Salengo, пасус 16.

<sup>283</sup> Вид.: Случај 415/85 Commission v Ireland, пасус 9.

<sup>284</sup> Вид.: Maria Elena Scoppio: **The Role of Infringements**, (y: *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, ed. Cécile Brokelind), International Bureau of Fiscal Documentation, 2007, стр. 46.

повриједила своје обавезе, односно да није потребно доносити образложено мишљење), показали су се узалудним.<sup>285</sup> У својој пракси СПЕУ је у више наврата потврдио да приватно лице као подносилац захтјева нема процесну легитимацију да то сâмо учини: „...Надаље, у случају да држава чланица не испуни обавезе из образложеног мишљења у за то предвиђеном року, институција [Европска комисија] има у сваком случају право, али не и обавезу, да покрене поступак пред СПЕУ у циљу утврђивања наводне повреде обавезе...Треба такође рећи да захтјевом за покретањем поступка од стране Европске комисије на основу члана 169, подносилац у ствари захтијева усвајање акта који се њега лично и директно не тиче, у значењу другог параграфа члана 173, те га зато ни у ком случају не може оспоравати у поступку за поништење.“<sup>286</sup>

Такође, питање у којем ће тренутку бити покренут поступак је путпуно у рукама Комисије ЕУ. Дobar примјер јесте случај *Commission v Germany* у којем је Комисија ЕУ покренула поступак након више од шест година од увођења спорног националног прописа, а не у вријеме када се на нивоу ЕУ мијењала политика у предметној области (уклањање отпада): „...Комисија нема обавезу да дјелује у одређеном року...Комисија стога има могућност да одлучи, на основу својих дискреционих овлашћења, којег датума би могло бити одговарајуће да покрене поступак и није на Суду да преиспитује та дискрециона овлашћења.“<sup>287</sup>

#### 2.3.2.4. Посљедице неизвршења пресуде СПЕУ

Уколико СПЕУ својом пресудом утврди да држава чланица није испунила своје обавезе на основу УФЕУ, та држава чланица је у обавези да предузме све неопходне мјере да би испоштовала пресуду СПЕУ, а исте се угледају у следећем: „...закључак да држава чланица није испунила своје обавезе на основу комунитарног права повлачи за собом, прво, аутоматску забрану примјене, како од судских тако и од управних власти државе чланице, некомпатибилне пореске шеме, и друго, обавезу од стране тих власти да предузму све одговарајуће мјере да олакшају примјену комунитарног права.“<sup>288</sup>

Задатак Комисије ЕУ јесте да надгледа имплементацију пресуда СПЕУ од стране држава чланица, те уколико оне не поступе у потпуности у складу са пресудом, може покренути поступак сличан подношењу тужбе за неизвршење обавеза од стране држава чланица на основу права ЕУ. У случају покретања истог, такође постоји претходна (управна) фаза. Првобитно је Комисија имала обавезу да упути како званично писмо тако и образложено мишљење, али од ступања на снагу УФЕУ довољно је да Комисија дâ прилику држави

<sup>285</sup> Вид.: Маја Станивуковић: *op. cit.*, стр. 32.

<sup>286</sup> Вид.: Случај 247/87 *Star Fruit Company SA v Commission of the European Communities*, пасџ 12-13.

<sup>287</sup> Вид.: Случај 422/92 *Commission of the European Communities v Federal Republic of Germany*, пасџ 18.

<sup>288</sup> Вид.: Случај 101/91 *Commission of the European Communities v Italian Republic*, пасџ 24.

чланици да поднесе своје мишљење и већ тада може да покрене поступак пред СПЕУ.<sup>289</sup> Прецизније, члан 260 тачка 2 је увео неку врсту скраћеног поступка, на основу кога Комисија ЕУ има обавезу да упути само званично писмо држави чланици прије него што је изведе пред СПЕУ.<sup>290</sup>

Уколико држава чланица не предузме неопходне мјере у циљу испуњења захтјева садржаних у пресуди СПЕУ у оквиру рока који јој је оставила Комисија ЕУ, она ће случај прослиједити СПЕУ. У оквиру тога, Комисија ЕУ ће прецизирати износ новчане казне за који сматра да је одговарајућа, а коју држава чланица мора да плати. Ако СПЕУ утврди да се држава чланица није повиновала његовој пресуди, он може утврдити новчану казну.<sup>291</sup> Казна може бити одређена и у паушалном износу и у оброцима, у случају када служи не само да натјера државу чланицу да се повинује, већ и да је казни за упорно непридржавање пресуда СПЕУ. Као примјер се може навести случај *Commission v France*, а тицао се Закона о рибарству Француске. Исти није био у складу са директивама ЕУ у тој области, јер није предвиђао одређене мјере контроле рибарских бродова у области стандарда који се односе на опрему (конкретно карактеристике мрежа) коришћену за лов као и стандарда по питању улова рибе (минимум величине рибе испод којег она не смије бити продавана).<sup>292</sup>

Исто тако, пресуда у којој се држава чланица сматра кривом (тј. констатује да није испунила своје обавезе према ЕУ) може представљати основ за надокнаду штете: „*Штавише, и у случају кашњења у испуњењу својих обавеза, као и у случају потпуног одбијања испуњења, пресуда СПЕУ на основу чланова 168 и 171 Уговора може бити од суштинског интереса за установљивање основа за одговорност коју држава чланица може сносити као резултат неизвршења, у погледу других држава чланица, Заједнице или приватних странака.*“<sup>293</sup>

### 2.3.3. Однос поступка по претходном питању и тужбеног поступка

Поступци на основу чланова 267 (претходно питање) и 258 (поступак по тужби) УФЕУ, иако имају многе различитости, представљају средства процесног права ЕУ која служе као механизми примјене права ЕУ. У пракси постоји неколико ситуација када су могућа њихова

<sup>289</sup> Вид.: Pål Wennerås: **Sanctions Against Member States Under Article 260 TFEU – Alive But Non Kicking?**, Common Market Law Review, 49, 2012, стр. 147.

<sup>290</sup> Вид.: Commission Communication „Implementation of Article 260(3) TFEU“ SEC (2010)1371, стр. 2.

<sup>291</sup> Вид.: члан 260 Consolidated version of the Treaty on the Functioning ...

<sup>292</sup> Вид.: Случај 64/88 Commission of the European Communities v French Republic, пасуси 12, 16 и 20.

<sup>293</sup> Вид.: Случај 39/72 Commission v Italy, пасус 11.

преклапања, а закључак СПЕУ по предметном питању је увијек био исти – међусобна независност ова два поступка.<sup>294</sup>

1) ситуација када је упућено претходно питање од стране националног суда прије почетка тужбеног поступка – чињеница да национална мјера може бити предмет покретања тужбеног поступка од стране Комисије ЕУ неће бити разлог да се СПЕУ огласи ненадлежним, и обрнуто, постојање националних процесних средстава која стоје на располагању приватним лицима не ограничава капацитет Комисије ЕУ да започне истрагу;<sup>295</sup>

2) ситуација када је упућено претходно питање од стране националног суда, а већ тече тужбени поступак – пракса указује да СПЕУ неће одбацити претходно питање ако је већ покренут поступак по тужби поводом истог националног закона;<sup>296</sup>

3) ситуација када се упућује претходно питање од стране националног суда након што је СПЕУ одлучио о истом питању – иако већ постоји пресуда по истом питању као резултат тужбеног поступка, СПЕУ неће одбацити захтјев, поготово ако странка докаже непоштовање претходне одлуке СПЕУ од стране државе чланице;<sup>297</sup>

4) ситуација када се покрене тужбени поступак након што је СПЕУ већ одлучио о претходном питању – када је већ донијета одлука о претходном питању, то не спречава Комисију ЕУ да покрене истрагу и поступак по тужби, посебно ако држава чланица није испоштовала претходну одлуку, што може довести и до покретања поступка (новчана казна).<sup>298</sup>

Интересантно је примјетити да са процесне тачке постоји могућност да СПЕУ споји поступак по претходном питању и тужбени поступак у циљу одржавања заједничке јавне расправе и/или заједничког мишљења AG, а може донијети и заједничку или појединачне пресуде.<sup>299</sup>

Резултати које су произвела два предметна поступка на пољу развоја и уобличавања, како права ЕУ уопште, тако и посебних области као што је директно опорезивање, су немјерљиви. Нека од најважнијих начела права ЕУ, попут тзв. уставних начела - директних дејстава, супрематије и надокнаде штете – резултат су поступака пред СПЕУ покренутих по претходном питању упућених од стране националних судова држава чланица. Ову чињеницу

---

<sup>294</sup> Вид.: Stefania Bariatti: *op. cit.*, стр.176.

<sup>295</sup> Вид.: Случај 31/69 Commission v Italy.

<sup>296</sup> Вид.: Случај 140/79 Chemical Farmaceutici.

<sup>297</sup> Вид.: Случај 13/78 Joh. Eggers Sohn & Co. V Freie Hansestadt Bremen.

<sup>298</sup> Вид.: Случај 301/95 Commission v Germany.

<sup>299</sup> Вид.: члан 43. Rules ...

потврђује и сам СПЕУ: „...систем претходних питања је истински угаони камен функционисања унутрашњег тржишта, будући да игра фундаменталну улогу у осигурању да право установљено на основу Уговора задржи свој комунитарни карактер у погледу гаранција да право има иста дејства у свим околностима у свим државама чланицама ЕУ. Свако слабљење, па макар и потенцијално, једнаке примјене или тумачења комунитарног права на подручју ЕУ могло би произвести дисторзије у конкуренцији и дискриминацију међу економским актерима, угрожавајући на тај начин једнакост могућности и шанси међу њима, те на основу тога ваљано функционисање унутрашњег тржишта.“<sup>300</sup>

С друге стране, поступак по тужби Комисије ЕУ се може сматрати квалитативном допуном поступка по претходном питању. Иако већину од укупног броја поступака пред СПЕУ чине захтјеви за одлучивање по претходном питању, мишљења смо да тужбени поступак има велику, прије свега стратешку димензију у васиони права ЕУ. Као што је поступак по тужби отворио врата материји директног опорезивања пред СПЕУ у историјском случају *Avoir fiscal* 1986. године, са све већом децентрализацијом тумачења права ЕУ у будућности на основу доктрине *CILFIT*, Комисија ЕУ треба користећи овај поступак, да дјелује корективно на понашање националних судова посљедње инстанце. Свако евентуално неједнако тумачење или примјена права ЕУ од стране националног правосуђа морају бити скенирани и процесуирани у тужбеном поступку пред СПЕУ од стране Комисије ЕУ. У новој *CILFIT* ери децентрализације надлежности СПЕУ тужбени поступак треба да одигра круцијалну улогу у осигурању једнакости тумачења и примјене права ЕУ.

## 2.4. ПРАВНЕ ПОСЉЕДИЦЕ ПРЕСУДА СПЕУ ПО ПОРЕСКОГ ОБВЕЗНИКА

### 2.4.1. Начело ретроактивности

#### 2.4.1.1. Правило и изузеци

Пресуде СПЕУ су обавезујуће од тренутка њиховог објављивања, али њихова правна дејства се простиру и на правне односе који су били установљени прије пресуде. Одлуке СПЕУ по питању тумачења дефинишу значење одређене норме права ЕУ на начин на који је она морала бити схваћена и примијењивана од самог тренутка ступања на снагу.<sup>301</sup> У начелу, дејство пресуде је ретроактивно, односно *ex tunc*. Другим ријечима, када се неки порез сматра од стране СПЕУ наплаћеним противзаконито, у супротности са основним слободама, он не

<sup>300</sup> Вид.: Raport of the Court of Justice of European Communities, Luxembourg, May 1995, тачка 11.

<sup>301</sup> Вид.: Christian Attardi: *Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario (I edizione)*, IPSOA – Gruppo Wolter Kluwer Italia, 2008, стр. 36.

може бити утврђен од стране националног суда чак иако је постојала обавеза његовог плаћања прије пресуде СПЕУ.<sup>302</sup> Суд даје сљедеће образложење зашто његове пресуде имају ретроактивно дејство: „Тумачење које Суд, примјењујући надлежност која му је повјерена чланом 177, даје норми комунитарног права када је неопходно да се појасни и дефинише њено значење и сврха, онакво је какво треба да буде, или какво је требало да буде схваћено и примјењивано од тренутка њеног ступања на снагу. Слједи да тако протумачена норма може, и мора, бити примјењивана од стране судова чак и на правне односе произашле и установљене прије пресуде по захтјеву за тумачење...”<sup>303</sup>

Међутим, још 1976. године СПЕУ је по први пут одлучио да ограничи временско дејство пресуде у случају *Defrenne*<sup>304</sup>. Истина у овој пресуди СПЕУ је нагласио да је спреман да исто чини само у изузетним ситуацијама. Могућност за ограничење ретроактивности пресуда је веома мала: „Само изузетно Суд може, примјењујући опште начело правне сигурности садржано у комунитарном правном систему, одлучити да ограничи право неког лица које има интерес да се ослони на норму тако протумачену, када су посрједи правни односи установљени у складу са начелом савјести и поштења...приликом одлучивања да ли да ограничи временско дејство пресуде, неопходно је имати на уму да, иако се посљедице било које пресуде у пракси морају пажљиво одмјерити, Суд не може ићи толико далеко да умањи објективност закона и угрози његову будућу примјену по питању посљедица које би могле настати, а тичу се прошлости, из судске одлуке...”<sup>305</sup>

Такође, СПЕУ наглашава да је искључиво у његовој надлежности да одлучује о питању ограничења временских дејстава пресуде: „Ограничење ове врсте може бити дозвољено једино од стране суда...”<sup>306</sup> Дакле, ниједан национални суд нема надлежност по овом питању.<sup>307</sup>

#### 2.4.1.2. Критеријуми за ограничење

Због непостојања експлицитног правног основа за ограничење временског важења пресуда, СПЕУ је морао кроз своју праксу да развије критеријуме на основу којих би он то могао да уради. Када су у питању порези, класична формулација услова за временско ограничење дејстава пресуде може се наћи у случају *Rodex*: „Суд се одлучивао на овај корак само под одређеним

<sup>302</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **Consequences of the Acte Clair Doctrine for the National Courts and Temporal Effect of an EJC Decision**, (y: *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, ed. Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges), International Bureau of Fiscal Documentation, 2008, стр. 160.

<sup>303</sup> Вид.: Случај 61/79 Dankevit Italiana, пасус 16.

<sup>304</sup> Вид.: Случај 43/75 Gabrielle Defrenne v Sabena.

<sup>305</sup> Вид.: Случај 24/86 Vincent Blaizot v University of Liège and others, пасуси 28-30.

<sup>306</sup> Вид.: Случај 66/79 Salumi, пасус 11.

<sup>307</sup> Вид.: Michael Lang: **Acte Clair and Limitation of the Temporal Effects off EJC Judgements**, (y: *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, ed. Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges), International Bureau of Fiscal Documentation, 2008, стр. 136.

специфичним околностима, када је постојао ризик озбиљних економских посљедица, посебно захваљујући великом броју правних односа у које се ушло на бази принципа савјесности и поштења, а на основу норми које су биле на снази и за које се сматрало да су валидне и када је изгледало да су и појединци и националне власти вођене усвајању пракси које нису у складу са комунитарним правом из разлога објективне, значајне несигурности у погледу импликација комунитарних норми, до које је понашање друге државе чланице или Комисије можда чак и допринијело...финансијске посљедице које би могле настати по владу због незаконитости неког пореза никада нису сматране саме по себи оправдањем за ограничење дејстава пресуде суда...На крају крајева, у супротном, најтеже повреде би имале за посљедицу најблажи третман, пошто је за очекивати да оне могу имати и најозбиљније финансијске импликације по државу чланицу. Надаље, ограничити дејство пресуде искључиво на бази ових претпоставки значајно би смањило заштиту права које порески обвезници имају на основу комунитарне фискалне легислативе.“<sup>308</sup>

Из наведеног се може закључити да СПЕУ предвиђа двије групе услова за ограничење дејстава пресуде: 1. правну сигурност и начело савјесности и поштења; 2. озбиљне финансијске посљедице по државу чланицу. Такође је очигледно да се они примјењују кумулативно. СПЕУ константно понавља став да ако би финансијске посљедице по државу чланицу биле искључиви критеријум за ограничење ретроактивности пресуде, то би као посљедицу имало да што је тежи прекршај то би била мања вјероватноћа да држава чланица сноси одговорност.<sup>309</sup> Озбиљност ситуације по буџете држава чланица када су директни порези у питању указује податак да је само губитак у буџету Велике Британије од посљедица случаја *Marks & Spencer* процијењен на око 3-4 милијарде фунти.<sup>310</sup> Такође, интересантни примјери могу бити случај *Svensson and Gustavsson*<sup>311</sup> у којем су власти Луксембурга процијениле губитак у приходима на основу некомпатибилности националне пореске мјере са правом ЕУ на 1% укупних прихода буџета за 1994. годину или случај *Dansk Denkavit*<sup>312</sup>, у којем су данске власти тврдиле да спорна пореска мјера чини 4% укупних прихода буџета у датом периоду. Дакле, из наведеног слиједи да је главни критеријум за ограничење ретроактивности пресуда управо „постојање неопходног степена правне несигурности“. Међутим, јако је тешко дати прецизно одређење овог појма, јер је судска пракса по овом питању неконзистентна и непрецизна.

<sup>308</sup> Вид.: Случај 367/93 *FG Roders v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, пасуси 43. и 48.

<sup>309</sup> Вид.: *Elco van der Stock, Andrew Tomason: Temporal Limitation of Tax Judgements of European Court of Justice*, *INTERTAX*, Volume 34, Issue 11, Kluwer Law International 2006, стр. 554.

<sup>310</sup> Вид.: Alistair Craig: *EU Law and British tax – which comes first?*, Centre for Policy Studies, 2003, стр. 49.

<sup>311</sup> Вид.: Случај 484/93 *Peter Svensson and Lena Gustavsson v Ministère du Logement et de l'Urbanisme*, пасус 13.

<sup>312</sup> Вид.: Случај 200/90 *Dansk Denkavit ApS and P. Poulsen Trading ApS, supported by Monsanto-Searle A/S v Skatteministeriet*, пасус 20.

У случају *Defrenne*<sup>313</sup> сматрало се довољним за постојање потребног степена правне несигурности ситуација да је Комисија најавила да има намјеру да поднесе тужбу против државе чланице поводом спорних законских одредби, али није предузимала даље правне радње. Међутим, у случају *Stradasfalti*<sup>314</sup> Италија је затражила ограничење временског дејства пресуде, јер у значајном периоду није било званичног покретања поступка од стране Комисије ЕУ. Међутим, СПЕУ је заузео став да је овакво понашање Комисије ЕУ било условљено чињеницом да је на састанцима на којима је Комитет за ПДВ истицао да предметна пореска мјера није у складу са Шестом директивом Италија обећала да ће преиспитати спорну мјеру. Зато се, по мишљењу СПЕУ, италијанске власти нису могле позивати на постојање правних односа заснованих на принципу савјести и поштења, те није ограничено временско важење пресуде. У случају *Blaxiol*<sup>315</sup>, СПЕУ је чињеницу да је „први пут од СПЕУ тражено тумачење предметне норме“ сматрао довољном за постојање претпоставке правне несигурности. Насупрот овоме, у случају *Société Bautiaa*<sup>316</sup> позивање француских власти на исту ову чињеницу није сматрано довољном за постојање претпоставке правне несигурности. Слично овоме, СПЕУ је константно одбацивао претпоставку правне несигурности ако већ постоји његова установљена пракса по питању одређене норме права ЕУ. Овакав примјер, између осталих, налазимо у случају *Vroege*<sup>317</sup>. Међутим, могуће су и ситуације када СПЕУ сматра да сама пракса може бити контрадикторна и стварати утисак правне несигурности, као у случају *Surui*<sup>318</sup>.

#### 2.4.1.3. Посљедице ограничења

Ограничење начела ретроактивности за посљедицу има да правна дејства пресуде почињу тек од тренутка њеног објављивања у „Службеном гласнику ЕУ“. Али, и ово начело има свој изузетак; другим ријечима, и уколико дође до ограничења временског важења пресуде од тренутка када је она донешена, њена дејства се примјењују ретроактивно у случају одређених правних односа. Опште је правило, установљено још у првом случају *Defrenne*, да иако дође до ограничења ретроактивности пресуде, оно се не примјењује на лица која су већ предузела правне радње: „Дакле, није могуће позивати се на директна дејства члана 119. прије момента доношења

<sup>313</sup> Вид.: Случај 43/75 ..., пасус 73.

<sup>314</sup> Вид.: Случај 228/05 *Stradasfalti Srl v Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento*, пасуси 73-75.

<sup>315</sup> Вид.: Случај 24/86 ..., пасус 29.

<sup>316</sup> Вид.: Спојени случајеви 197/94 и 252/94 *Société Bautiaa v Directeur des Services Fiscaux des Landes and Société Française Maritime v Directeur des Services Fiscaux du Finistère*, пасуси 54-55.

<sup>317</sup> Вид.: Случај 57/93 *Anna Adriaantje Vroege v NCIV Instituut voor Volkshuisvesting BV and Stichting Pensioenfondsen NCIV*, пасус 28-30.

<sup>318</sup> Вид.: Случај 262/96 *Sema Sürül v Bundesanstalt für Arbeit*, пасус 111.

ове пресуде, осим у погледу оних радника који су били већ покренули поступке или поднијели идентичне правне захтјеве “<sup>319</sup>

Дакле, до сада лица које су покренула поступке по правном лијеку нису морала да се плаше да ће им СПЕУ одузети то право. Међутим, са све већим бројем случајева који се тичу ограничења временских дејстава пресуде јављају се и нови предлози како фиксирати датум од којег почиње ограничење ретроактивног дејства пресуде. Повећан је број пореских обвезника који учествују у споровима везаним за право ЕУ, а који се организују у групе у циљу покретања заједничких поступака који би били одлучени од стране СПЕУ.<sup>320</sup> На овај начин се значајно смањују трошкови поступка, али побољшава публицитет случаја и даје подстицај другим пореским обвезницима да се прикључе спору. Овакво поступање, у случају успјеха, увећава трошкове рефундације пореза за буџет државе чланице. Реално, пореског обвезника не кошта много да се придружи поступку или покрене идентичан поступак када чује да је случај стигао до СПЕУ. Када СПЕУ пресуди у корист пореског обвезника, сви они који су се придружили или покренули самостални поступак имаће право на ретроактивна дејства пресуде и у случају да је Суд ограничио временска дејства. Због катастрофалних буџетских ефеката овако изгубљених спорова државе чланице врше све већи притисак на СПЕУ да изнађе нове модалитете за ограничење начела ретроактивности.

Са тим циљем британска влада је на јавној расправи случаја *Test Claimants in the FII Group Litigation*<sup>321</sup> захтијевала ограничење ретроактивности пресуде, чак и у погледу поступака покренутих прије датума доношења пресуде, али овај захтјев није прихваћен. У случају *Banca Popolare di Cremona*<sup>322</sup> АГ који се залагао за ограничење ретроактивности пресуде изнио је предлог да исто почне од неког датума у будућности. Као оправдање он наводи неопходност постојања довољног протока времена да се измијени предметно законодавство, позивајући се на праксу Уставног суда Њемачке (*Bundesverfassungsgericht*), који је у неким случајевима сматрао да би у супротном било угрожено поуздано финансијско и буџетско планирање. Овај став АГ

<sup>319</sup> Вид.: Случај 43/75 ..., пасус 75.

<sup>320</sup> Ова могућност постоји и у нашем праву, и ријеч је о појму “процесне заједнице”. Процесна заједница може да настане када више лица траже доношење рјешења за чије доношење су сва та лица подједнако заинтересована или у случају кад сам орган доноси рјешење које се односи на више лица у истој управној ствари. Веза између двоје или више лица због чега се она налазе у процесној заједници може бити различита. На примјер, по основу прописа (сусвојина, заједничка имовина) или без материјалноправне везе (врши се експропријација на одређеном потезу земљишта ради изградње пута и тада се нађу у процесној заједници лица која нису у било каквој узајамној вези). Види више у: Сретен Ивановић: **Коментар Закона о општем управном поступку – са судском праксом**, Специјал Подгорица, 2005, стр. 119-120; Зоран Р. Томић, Вера Бачић: **Коментар Закона о општем управном поступку**, ЈП Службени лист СРЈ, 1999, стр. 92-93.

<sup>321</sup> Вид.: Случај 446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, пасус 221.

<sup>322</sup> Вид.: Случај 475/03 *Banco popolare di Cremona Soc. Coop. Arl v Agenzia Entrate Ufficio Cremona*.

није добио одговор у предметној пресуди зато што је СПЕУ утврдио да спорни италијански порез није у супротности са правом ЕУ. Најиновативнији предлози чули су се у случају *Meilicke*<sup>323</sup>, који је иначе први случај који се тиче ограничења временских дејстава пресуде када су у питању директни порези. По питању тренутка у времену од када пресуда треба да производи дејства, АГ је предложио три могућности: 1) од неког момента у будућности, да би се дало времена држави чланици да усклади свој фискални систем; 2) од дана одржавања јавне расправе или објављивања у „Службеном гласнику ЕУ“; 3) од дана објављивања пресуде у случају *Verkooijen*<sup>324</sup>. Он је сматрао да ограничење треба да почне од доношења пресуде у случају *Verkooijen*, јер је од тог тренутка претходно питање које је предмет случаја *Meilicke* постало јасно - *acte clair*. Када је ријеч о питању када су порески обвезници морали да поднесу тужбу да би били изузети од ограничења временских дејстава пресуде, он је предложио да то буде дан објављивања пресуде *Verkooijen* у „Службеном гласнику ЕУ“. Нажалост, сви ови предлози АГ су остали без одговора. У овом интересантном случају, СПЕУ је донио одлуку да је ријеч о идентичној правној ситуацији као и у случају *Verkooijen*. Пошто у том предмету није било ограничено временско дејство пресуде, примијенио је исто рјешење и на случај *Meilicke*. Дакле, у принципу, само у случају који се тиче одлуке о тумачењу правног питања може доћи до ограничења временског дејства пресуде. Ово значи да уколико већ постоји одлука о тумачењу одређеног правног питања у којој СПЕУ није ограничио ретроактивност пресуде, све накнадне одлуке везане за исто или слично питање биће без ограничења временских дејстава.<sup>325</sup>

Први случај у области опорезивања у којем је тражено, а СПЕУ одбио да ограничи временска дејства пресуде био је *Dansk Dankevit* при чему је оваква одлука заснована на врло непрецизном и неупотребљивом критеријуму: „...да Влада Данске није показала у вријеме када је уведена спорна дажбина да је комунитарно право било могуће разумјети на начин да је овакав порез дозвољен.“<sup>326</sup> Са друге стране, први у којем је прихваћен овакав захтјев је био случај *Legros*, занован на комбинацији принципа савјести и поштења и ризика од озбиљних економских посљедица: „Што се тиче овог случаја, посебне карактеристике пристанишне чланарине и специфичност идентитета [субјективитета] француских прекоморских територија, створили су ситуацију несигурности у погледу законитости предметне дажбине на основу комунитарног права. Ова несигурност је такође осликана

---

<sup>323</sup> Вид.: Случај 292/04 ...

<sup>324</sup> Вид.: Случај 35/98 *Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen*.

<sup>325</sup> Вид.: Ана Paula Dourado: **Is it Acte Clair? General Report on the Role Played by CILFIT in Direct Taxation**, (у: *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, ed. Ана Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges), International Bureau of Fiscal Documentation, 2008, стр. 54.

<sup>326</sup> Вид.: Случај 200/90 ..., пасус 21.

*понашањем комунитарних институција у вези са проблемом пристанишне чланафине...правна сигурност спречава довођење у питање правних односа чија су дејства била исцрпљена у прошлости када би то ретроактивно угрозило систем финансирања локалних власти француских прекоморских територија.*<sup>327</sup>

Анализом устаљене праксе СПЕУ ограничења ретроактивности пресуда у области индиректних пореза и царина, може се установити да су изузимани захтјеви (тужбе) од дана када су дажбине плаћене или наплативе а прије тренутка доношења пресуде. У области дажбина на пренос имовинских права (*transfer fee*), као и пореза при регистрацији (*enrolment fee*), изузимани су захтјеви од тренутка када је порез наплаћен, а прије дана доношења пресуде. Пошто СПЕУ до сада никада није ограничио временска дејства пресуде у области директних пореза, само је могуће нагађати које ће становиште заузети. Општи утисак везан за ову проблематику је да СПЕУ скоро у потпуности прерушава политичке као чисто правне одлуке.<sup>328</sup>

Иако специфично дејство пресуде, начело ретроактивности није непознато у националним правним системима, пошто одлуке неких националних уставних судова имају *ex tunc* дејство. Према временском периоду у којем се испољава дејство одлуке уставног суда, можемо разликовати два начина касације: 1) укидање – има дејство *ex nunc* и простире се само у временском периоду послје престанка важења нормативног акта, тј. од дана објављивања одлуке уставног суда у службеном листу; 2) поништавање – има ретроактивно дејство и сматра се да нормативни акт није ни постојао, тј. дејство *ex tunc* се простире и на односе који су настали прије доношења одлуке. Дакле, дејство *ex nunc* не дира у акта која су донијета на основу неуставног (незаконитог) нормативног акта, нити у односе настале на основу истог. Супротно, дејство *ex tunc* дјелује уназад на све односе и акте који су донијети на основу неуставног (незаконитог) нормативног акта. На основу таквог дејства могуће је измијенити све акте и односе који су резултат примјене неуставног (незаконитог акта), јер се узима да је нормативни акт од почетка био ништав.<sup>329</sup> Као примјер може послужити Уставни суд Њемачке чије одлуке (пресуде) начелно (уз одређене изузетке) ретроактивно поништавају законе.<sup>330</sup> Мишљења смо да постоји одређена сличност *ex tunc* дејства одлука уставног суда и одлука СПЕУ, са разликом да одлуке уставног суда које директно поништавају спорни општи

<sup>327</sup> Вид.: Случај 163/90 *Administration des Douanes Indirect v Léopold Legros and others*, пасуси 31. и 34.

<sup>328</sup> Вид.: Michael Lang: **Limitation of the Temporal Effects of EJC Judgements**, INTERTAX, Volume 35, Issue 4, Kluwer Law International, 2007, стр. 245.

<sup>329</sup> Вид.: Милован Филиповић: **Дејство одлука уставних судова о уставности (законитости) нормативних аката**, Постојеће и будуће право – Том IV, Правни живот, бр. 12, 1996, Удружење правника Србије, стр. 256-257.

<sup>330</sup> Вид.: Слободан Благојевић: **Врсте и карактер одлука уставних судова**, Постојеће и будуће право – Том IV, Правни живот, бр. 12, 1996, Удружење правника Србије, стр. 199.

акт имају посредна дејства на појединачне акте и односе који су из њега произашли, док су одлуке СПЕУ директно уперене против појединачних аката и односа који су супротни праву ЕУ, јер он нема надлежност да поништава, укида нити на било који начин мијења националне прописе држава чланица.

## 2.4.2. Повраћај пореза наплаћеног у супротности са правом ЕУ

### 2.4.2.1. Обештећење пореског обвезника

Шта се дешава када на основу пресуде СПЕУ постане јасно да је нека национална норма директног система опорезивања у супротности са правом ЕУ? Логично, порески обвезник ће жељети да поврати средства плаћена на основу такве норме. Циљ је вратити пореског обвезника у стање као да није постојала пореска мјера која је у супротности са правом ЕУ. У том тренутку се отвара низ питања која су у директној зависности од праксе СПЕУ, а тичу се начина да се порески обвезник адекватно обештети. Право ЕУ предвиђа двије могућности да порески обвезник оствари своја права: 1. рефундацију пореза на основу пореских прописа; 2. надокнаду штете на основу тужбеног захтјева у парници. Ово је подјела у ширем смислу, пошто се у зависности од карактеристика одређеног националног правног система државе чланице ова два правна лијека могу јављати у више формално-правних варијација. Као примјер наводимо Велику Британију, у чијем правном систему постоје четири правна лијека која стоје на располагању пореском обвезнику: 1. повраћај на основу пореских прописа; 2. повраћај на основу противзаконитог потраживања (*unlawful demand*); 3. повраћај у случају правне заблуде (*mistake of law*); и 4. захтјев за надокнаду штете, сва четири на основу прецедентног права.<sup>331</sup>

### 2.4.2.2. Принцип националне пореске аутономије

Један од основних принципа који проистичу из принципа лојалности<sup>332</sup> јесте да држава чланица мора обезбиједити ефикасну примјену права ЕУ која се постиже искључиво ако појединац може ефикасно реализовати права која му ставља на располагање право ЕУ пред националним правосуђем или националним управним органима. Једноставније, на основу

<sup>331</sup> Вид.: Kelly Coutinho: **Issue in Remedying Tax Overpaid by Virtue of Illegality: A Case Study of the UK** (у: *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. Paquale Pistone), International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, стр. 435.

<sup>332</sup> На основу начела лојалности ЕУ државе чланице обавезне су предузимати све одговарајуће мјере опште и посебне природе ради испуњавања обавеза које за њих произилазе из УФЕУ и радњи тијела ЕУ. Обавезе држава чланица према ЕУ могу се сврстати у три групе: 1) обавезе предузимања мјера којима испуњавају своје обавезе из Уговора; 2) обавезе којима подуширу, помажу ЕУ односно тијела ЕУ у остваривању њихове функције; 3) обавезе на пропуштање мјера којима се може угрожити остваривање циљева ЕУ. Види више у: Tatjana Josipović: **Načela europskog prava u presudama Suda europske zajednice**, Narodne novine, Zagreb, 2005, стр. 29, 30. и 33.

овог принципа државе чланице су обавезне да се уздрже од предузимања мјера које би могле да угрозе постизање циљева Уговора о оснивању ЕУ.<sup>333</sup> У одсуству норми на нивоу ЕУ које се тичу ове материје, право ЕУ успоставља обавезу да правни системи држава чланица предвиде ефикасна правна средства за судско преиспитивање одлука које се тичу неког њиховог права, одреде надлежни суд којем се лице може обратити у заштити права која црпи на основу права ЕУ, као и детаљна процесна правила која се тичу поступања лица по питању заштите или извршења ових својих права, укључујући и постојање санкција. Дакле, принцип ефикасне примјене права ЕУ је у директној корелацији са „принципима ефикасне судске заштите“ и „принципом националне процесне аутономије“.

Први корак у ефикасној примјени права ЕУ је свакако принцип ефикасне судске заштите, који чини компоненту без које она не би могла бити остварена. Овај принцип, који се такође назива и „правом приступа суду“, подразумијева право појединца да буде саслушан од стране управног органа у поступку доношења одлуке у којој има правни интерес, као и право на дјелотворан правни лијек. Право да заинтересовано лице буде саслушано СПЕУ је апострофирао у случају *Lisrestal and Others*: „Поштовање права да заинтересовано лице буде саслушано у свим поступцима покренутим против тог лица који могу резултирати мјером која негативно утиче на њега, фундаментални је принцип комунитарног права који мора бити гарантован и у случају непостојања било каквих норми по овом питању...Тај принцип подразумијева да адресати одлука које значајно утичу на њихове интересе требају бити стављени у позицију да стварно изнесу своје ставове.“<sup>334</sup>

Други дио овог принципа, право на дјелотворан правни лијек, има специфично, прецизније уже значење када је ријеч о праву ЕУ. Постојање правног лијека у ширем смислу није довољно. Неопходно је постојање правног лијека који даје могућност судског преиспитивања управне одлуке, нпр. пореског рјешења. Из призме права ЕУ ово представља логичан захтјев, јер је само национална судска инстанца овлашћена да у случају сумњи у ваљано тумачење права ЕУ ствар у облику претходног питања прослиједи СПЕУ. Национално законодавство које предвиђа правни лијек, али не и правни лијек који би произвео судско преиспитивање управне одлуке, било би сматрано у супротности са правом ЕУ. Предметно начело права ЕУ је од стране СПЕУ извучено из устава држава чланица у којем заузима веома важно мјесто. Ово потврђује пресуда у случају *Unibet*: „...у складу са већ утврђеном судском праксом, принцип ефикасне судске заштите представља један од општих принципа комунитарног права који произлази из

---

<sup>333</sup> Вид.: Michael Lang, Hans-Jorgen Aigner, Ulrich Scheuerle, Markus Stefaner: **CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law**, EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2004, стр. 389.

<sup>334</sup> Вид.: Случај 32/95 *Lisrestal and Others*, пасус 21.

*уставне традиције држава чланица садржане у члановима 6 и 13 Конвенције о заштити људских права и основних слобода...*<sup>335</sup>

У праву ЕУ не постоје процесна средства која би могла бити употријебљена на националном нивоу. Другим ријечима, због одсуства хармонизације или стварања ЕУ правила, право ЕУ не захтијева од држава чланица да омогуће коришћење нових правних лијекова који нису доступни на основу националног права.<sup>336</sup> Изузетно, ово може бити случај само ако ни на који начин није могуће пружити ефикасну заштиту, што СПЕУ појашњава у случају *Rewe*: „Иако је Уговор о ЕЗ учинио могућим у једном броју случајева да приватна лица покрену поступак директно пред Судом Заједнице, на основу њега није могуће створити нове правне лијекове на нивоу националног правосуђа који би обезбједили поштовање комунитарног права, осим оних који већ постоје у националним законима... Супротно би било могуће једино у случају да је очигледно из цијелокупне структуре националног правног система који је у питању, да није постојао ниједан правни лијек који би осигурао, макар и индиректно, поштовање неког права појединца заснованог на комунитарном законодавству.”<sup>337</sup>

Дакле, једна од посљедица принципа ефикасне судске заштите у праву ЕУ је да држава чланица мора успоставити систем правних лијекова и процедура које осигуравају појединцу остварење овог начела. Ако је нека мјера директног опорезивања у супротности са правом ЕУ, а не постоји правни лијек који је могуће користити у предметном случају, рјешење ефикасне судске заштите лежи на следећим принципима развијеним од стране СПЕУ:<sup>338</sup> 1) коришћењу алтернативних правних лијекова који постоје у правном систему државе чланице; или 2) проширењу примјене правних лијекова који већ постоје; док 3) тек у случају да ниједна од двије поменуте могућности не пружа адекватну заштиту, национални суд мора бити у могућности да уведе правни лијек који испуњава предуслове постављене од стране СПЕУ.

Управо због одсуства хармонизације у области процесног права на нивоу ЕУ, СПЕУ је у својој пракси развио принцип националне процесне аутономије: „Дакле, у одсуству комунитарних норми по овом питању, на сваком од правних система држава чланица лежи обавеза да одреди надлежни суд и да утврди процесне услове који се тичу заштите права лица са директним ефектом у праву Заједнице, на начин да ова правила не буду неповољнија од оних која се тичу сличних радњи на домаћем нивоу.”<sup>339</sup>

<sup>335</sup> Вид.: Судбај 432/05 ..., пасус 37.

<sup>336</sup> Вид.: Paul Craig, Gráinne de Búrca: *op. cit.*, стр. 232.

<sup>337</sup> Вид.: Судбај 158/80 *Rewe*, пасус 44.

<sup>338</sup> Вид.: Katerina Perrou: **Time Limits, Legal Protection and their Extension**, (y: *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. Paquale Pistone), International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, стр. 411.

<sup>339</sup> Вид.: Судбај 33/76 *Rewe-Zentralfinanz eG et Rewe-Zentral v Landwirtschaftskammer*, пасус 5.

Међутим, у случају када национални судови примјењују право ЕУ, они функционално припадају правном систему ЕУ и могу се ослонити на принцип националне процесне аутономије само до мјере која олакшава ефикасну примјену права ЕУ.<sup>340</sup> Иако СПЕУ нема надлежност да директно доноси одлуке по питању националног процесног права, он сматра да национална процесна правила морају, као најважнија мјерила, поштовати принципе једнакости и ефикасности.<sup>341</sup> Они представљају практичан израз принципа супрематије, директних дејстава и принципа лојалности права ЕУ у процесној сфери. Када је ријеч о овим принципима треба истаћи да је став СПЕУ да се они примјењују на све процесне норме једног националног система, без обзира на то да ли је ријеч о нормама поступка пред управним органом или судом: „*Међутим, треба истаћи да овај принцип мора бити примјењиван не само у погледу норми националног права које се тичу рокова за радње и повраћај неосновано наплаћених средстава, већ и у погледу свих процесних норми које се тичу третмана идентичних ситуација, без обзира на то да ли је ријеч о управним или судским*“.<sup>342</sup>

Принцип једнакости је директна посљедица принципа забране дискриминације и прије свега значи да националне норме које се тичу процесног права, као ни санкције везане за радње када се примјењује право ЕУ, не смију бити неповољније од радњи које се тичу сличних домаћих ситуација. Другим ријечима, овај принцип захтијева једнак третман у процесном смислу правних захтјева заснованих како на праву ЕУ тако и на националном праву: „...у циљу одлучивања да ли постоји једнакост између процесних норми, национални суд мора непристрасно утврдити да ли су у суштини предметне норме сличне, узимајући у обзир улогу истих у поступку у цијелини, циљ поступка, као и посебну карактеристику норми.“<sup>343</sup>

Принцип ефикасности подразумијева да лице које има правни интерес тај свој интерес може суштински и остварити, тј. да не постоје препреке у његовој реализацији: „...ове норме...не чине практично немогућим или претјерано тешким остваривање права повјерених на основу комунитарног законодавства.“<sup>344</sup>

Оно што треба увијек имати на уму када су ова два принципа у питању је да први (принцип једнакости) цијени и о њему одлучује национални суд у оквиру одлучивања о главној ствари у

---

<sup>340</sup> Вид.: Servaas van Theil: **Refund of Taxes and Charges Collected Contrary to Community Law**, (y: *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. Paquale Pistone), International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, стр. 302.

<sup>341</sup> Вид.: **Opinion Statement of the CFE on the Right to an Effective Recovery of Taxes Levied in Violation of EU Law Submitted to the European Institutions in May 2011**, European Taxation, July 2011, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 304.

<sup>342</sup> Вид.: Случај 34/02 Sante Pasquini v Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS), пасус 62.

<sup>343</sup> Вид.: Случај 78/98 Shirelz Preston and Others v Wolverhampton Healthcare NHS Trust, пасус 63.

<sup>344</sup> Вид.: Случај 231/96 Edilizia Industriale Siderurgica v Ministero delle Finanze, пасус 19.

поступку, док, када је ријеч о другом (принцип ефективности), искључиву надлежност да цијени примјену овог принципа у конкретном случају има СПЕУ у оквиру одлуке о тумачењу норме права ЕУ.

#### 2.4.2.3. Рефундација пореза

Држава чланица која је наплатила порез у супротности са правом ЕУ дужна је да исти рефундира пореском обвезнику. Резон који лежи у основи овог принципа је да држава чланица не може да има корист, а порески обвезник да трпи штету, због противзаконито (у односу на право ЕУ) наплаћених дажбина и пореза. Овај принцип је продукт праксе СПЕУ: „С тим у вези мора бити наглашено, на првом мјесту, да је право на повраћај дажбина наплаћених од стране државе чланице, које су у супротности са комунитарним правом, последица и допуна права додијељеног лицима на основу комунитарних норми које спречавају постојање дажбина које имају једнак ефекат као царине, или у случају дискриминаторске примјене индиректних пореза“.<sup>345</sup> Дакле, у предметном случају *San Giorgio* неспорно је установљено да нова правна обавеза и одговарајуће право настаје као последица повреде пореског права ЕУ.<sup>346</sup>

У одсуству норми права ЕУ које се тичу рефундације пореза на нивоу ЕУ, примјењиваће се националне норме које покривају ову област, што подразумева мноштво више или мање различитих правила. То СПЕУ прихвата, али и кроз своју праксу појашњава примјену принципа једнакости и ефикасности, када је ријеч о неким посебно интересантним институтима, прије свега по питању рокова за рефундацију пореза, услова за одбијање захтјева за повраћај, као и по питању камате на незаконито наплаћена средства.

##### 2.4.2.3.1. Рокови за рефундацију пореза

Постоје двије врсте рокова од посебне важности када је ријеч о директним порезима наплаћеним у супротности са правом ЕУ: 1. рок за оспоравање (најчешће жалба или тужба) пореског рјешења због његове незаконитости (право приступа суду); 2. рок за подношење захтјева за рефундацију наплаћеног пореза (право на повраћај пореза). СПЕУ у начелу сматра да је у складу са правом ЕУ постојање рокова када су у питању процесне радње у области пореза: „Постојање оваквих рокова у погледу радњи фискалне природе представља примјену основног принципа правне сигурности, који штити како пореског обвезника тако и управни орган“.<sup>347</sup>

<sup>345</sup> Вид.: Случај 199/82 *Amministrazione delle Finanze dello Stato v SpA San Giorgio*, пасус 12.

<sup>346</sup> Вид.: Thomas Eilmansberger: **The Relationship Between Rights and Remedies in EC Law – In the Search of the Missing Link**, *Common Law Market Review* 41, 2004, Kluwer Law International, стр. 1219.

<sup>347</sup> Вид.: Случај 33/76 ..., пасус 5.

Држава чланица може у свом законодавству предвидјети рокове у различитом трајању, а ваљано поређење јесте оно у погледу врсте тј. категорије дажбине: „...да се предметне процесне норме примјењују без разлике на радње које се тичу како комунитарног тако и националног права, по питању исте врсте дажбине...Овај принцип не треба бити схваћен као обавеза државе чланице да прошири примјену најповољнијих националних норми које се тичу повраћаја на све радње које се тичу повраћаја дажбина и других обавеза наплаћених у супротности са комунитарним правом...Дакле, комунитарно право не спречава да законодавство државе чланице предвиди, поред рокова који се примјењују на основу уобичајеног закона на радње приватног права између лица по питању надокнаде средстава која су неосновано плаћена, и посебне норме које су неповољније, а тичу се захтјева и поступака за оспоравање наметања дажбина и других фискалних облика. Ситуација би била супротна једино уколико би се оваква рестриктивна правила примјењивала искључиво на радње засноване на комунитарном праву за повраћај оваквих дажбина или других фискалних облика.“<sup>348</sup>

По питању дужине рокова СПЕУ увијек разматра ово питање у свјетлу сваког случаја понаособ. У својој пракси је сматрао „разумним“ рокове за повраћај од 3 и више година од дана извршеног плаћања оспореног пореза.<sup>349</sup> СПЕУ чак дозвољава државама чланицама да усвоје правила која ретроактивно ограничавају право на повраћај пореза у циљу спречавања посљедица које могу настати на основу неке његове пресуде, све док се она примјењују и на идентичне радње у оквиру националних оквира, али и овако ретроактивно скраћење рока мора да испуњава услов „разумности“.<sup>350</sup> Додатни услов је постојање прелазног периода, који такође мора бити „разуман“ да би порески обвезник који се ослонио на претходно постојећи рок могао на вријеме поднијети свој захтјев, чију дужину СПЕУ цијени сходно околностима случаја.<sup>351</sup>

Када је ријеч о повраћају пореза, круцијална и најбољнија тачка за пореског обвезника у остваривању права која му омогућава право ЕУ, јесте питање тренутка од којег почињу да теку рокови за остваривање истог. Другим ријечима, који су то временски рокови у којима порески обвезник може тражити повраћај ако се касније утврди од стране СПЕУ да је порез био у супротности са правом ЕУ, а у односу на поступак у којем порески обвезник није учествовао? На пољу негативне интеграције директних пореза често се дешава да је нека одредба националног закона сматрана дуго времена компатибилном са правом ЕУ, све док иста не би

<sup>348</sup> Вид.: Случај 231/96 ..., пасуси 36-37.

<sup>349</sup> *Ibid.*, пасус 35.

<sup>350</sup> Вид.: Случај 147/01 Weber's Wine World Handles GmbH and Others v Abgabenberufubgskommission Wien, пасус 92.

<sup>351</sup> Вид.: Servaas van Theil: Refund ..., стр. 307.

била оспорена што би касније резултирало пресудом СПЕУ која потврђује њену неусклађеност. Проблем за пореског обвезника настаје када плати порез на основу такве одредбе националног закона и жели да изврши рефундацију, али није у могућности да оствари то своје право јер су рокови за подношење овог захтјева већ одавно истекли. Дакле, у случајевима када се неусклађеност са правом ЕУ установи у неком каснијем тренутку, у вријеме плаћања предметног пореза ова чињеница није била позната, нити се у њу могло и сумњати. Порески обвезници који би платили такав порез налазе се у ситуацији да више не постоји ниједан правни лијек који би могао отклонити штетне посљедице које су им нанијете.

#### 2.4.2.3.2. Студија случаја - случај *Edis* v случај *Emmot*

Питање тренутка од којег теку рокови у области опорезивања дефинисан је од стране СПЕУ у случају *Edis*<sup>352</sup>. Случај се тичао дажбине која се плаћала од стране компанија сваке године по основу регистрације, као и подношења докумената у случају регистрације на основу пореских прописа Италије. Овај фискални облик је подвргнут преиспитивању од стране италијанског правосуђа, које је установило да одређени дијелови овог прописа нису у складу са директивом<sup>353</sup> ЕУ везаном за предметну материју. На основу ове пресуде услиједиле су измјене закона, што је резултирало смањењем износа ове дажбине, а у складу са упутствима суда.

Пошто је ова дажбина плаћана у супротности са правом ЕУ, компанија *Edis* је поднијела захтјев надлежним фискалним властима за рефундацију пореза који је плаћен у вишем износу од оног који је био неопходан. Овај захтјев је одбијен јер на основу националних прописа право на рефундацију пореза застаријева у року од три године. Зато је компанија *Edis* поднијела тужбу надлежном суду у Ђенови, који због сумњи у ваљано тумачење права ЕУ шаље у облику претходног питања СПЕУ своју дилему: „...да ли комунитарно право спречава државе чланице у одбијању захтјева за повраћај дажбина наплаћених у супротности са нормама комунитарног права, тако што се ослања на рок из националног законодавства, уколико би примјена тог рока ограничила временска дејства претходног питања суда који тумачи ту одредбу?“<sup>354</sup>

СПЕУ је подржао принцип националне процесне аутономије: „Из наведеног је јасно да је док, са једне стране, пресуда СПЕУ која даје тумачење обично производи дејства од тренутка када је норма која је била подвргнута тумачењу ступила на снагу, такође неопходно, уколико се тумачење примјењује од стране националног суда на чињенице које су настале прије њеног доношења, испоштовати детаљне процесне норме националног права - како у погледу форме, тако и у погледу садржине...Примјена ових детаљних правила не

<sup>352</sup> Вид.: Случај 231/96 ...

<sup>353</sup> Вид.: Council Directive 69/335/EEC of 17 July 1969 concerning indirect taxes on the raising of the capital.

<sup>354</sup> Вид.: Случај 231/96 ..., пасус 13.

смије бити помијешана са ограничењем дејстава пресуде СПЕУ када одлучује о захтјеву за тумачење норме комунитарног права. Последица овог ограничења је онемогућавање странака у спору, које би иначе биле у ситуацији на основу њихових националних одредаба, да користе права која су им повјерена предметним комунитарним одредбама...“<sup>355</sup>

Сљедеће важно питање на које је СПЕУ у овој пресуди дао одговор гласи: „...да ли комунитарно право спречава државу чланицу да одбије рефундацију дажбина наплаћених у супротности са директивом на начин што ће се ослонити на рокове предвиђене националним законима, а који се рачунају од дана плаћања предметне дажбине, иако та директива није била на адекватан начин пренесена у национално право?“<sup>356</sup>

Ово питање је постављено од стране италијанског суда из разлога што је компанија *Edis* у својој тужби као основ за свој захтјев тражила примјену правила садржаног у ранијој пресуди СПЕУ у случају *Emmott*<sup>357</sup>. У овом случају из области социјалног осигурања, СПЕУ је одлучио да, пошто норма директиве није на вријеме имплементирана у национално законодавство, исто спречава државу чланицу да се позове на временске рокове предвиђене домаћим законодавством, све док се директива на прави начин не пренесе у национални правни систем.<sup>358</sup> Дакле, ријеч је о потпуно супротној логици од правила установљеног у предметној пресуди *Edis*. СПЕУ је овакав став образложио ријечима: „...да је рјешење у случају *Emmott* оправдано посебним околностима случаја који су условили да је временски рок резултирао лишењем тужитеља из главног поступка било какве могућности да се ослони на право на једнак третман на основу комунитарног права...Штавише, имајући у виду документа изнесена пред Судом и аргументе изнесене на јавној расправи, не стиче се утисак да је понашање италијанских власти, заједно са постојањем спорног временског рока, у овом случају имало исти ефекат као у случају *Emmott* - лишење компаније тужиоца било које могућности за остваривање њених права пред националним правосуђем.“<sup>359</sup>

Из наведеног се може закључити да се другачији исход пресуде крије у „посебним околностима“ случаја *Emmott*. Госпођа *Emmott*, држављанка Ирске, у поступку остваривања својих права из области социјалне сигурности хтјела је да поднесе захтјев по питању одређених плаћања која нису била, по њеном мишљењу, у складу са одговарајућом директивом која је требала да буде имплементирана у домаће законодавство. Власти Ирске су је одвратиле од ове намјере тврђом да је директива у поступку имплементације. Када је овај поступак завршен, госпођа *Emmott* је затражила исплату додатних износа социјалне помоћи

<sup>355</sup> *Ibid.*, пасуси 17-18.

<sup>356</sup> *Ibid.*, пасус 40.

<sup>357</sup> Вид.: Случај 208/90 Theresa Emmott v Minister for Social Welfare and Attorney General.

<sup>358</sup> Вид.: Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel: **European Tax Law - Fifth edition**, Kluwer Law International, 2008, стр. 63.

<sup>359</sup> Вид.: Случај 231/96 ..., пасуси 46. и 48.

на који је имала право сходно директиви од тренутка када је она требала да буде инкорпорирана у национално законодавство. Овакав захтјев ирске власти су одбациле као неуредан у погледу рока, другим ријечима, сматрале су да је истекао рок за његово подношење. Дакле, понашање, односно став италијанских (случај *Edis*) и ирских (случај *Emmott*) власти је био различит. Ефективни допринос који су ирске власти учиниле и који је довео госпођу Emmott у заблуду по питању пропуштања рокова за подношење захтјева био је тас на ваги да СПЕУ донесе различите пресуде у ова два јако слична случаја.

Дакле, СПЕУ је установио правило у случају плаћања пореза који је у супротности са правом ЕУ да ће порески обвезник моћи успјешно да поврати порез искључиво користећи процесне норме националног законодавства везане за рефундацију неосновано наплаћеног пореза, укључујући и рокове који се примјењују на предметне радње. Уколико национално законодавство предвиђа да рокови почињу тећи од дана плаћања пореза, ово правило ће се примијенити и у случају повраћаја пореза који је наплаћен и годинама уназад, а за који ће можда једног дана бити установљено да није у складу са правом ЕУ. Другим ријечима, рокови неће тећи, онако како би жељели порески обвезници, нити од момента доношења пресуде СПЕУ (прецизније од дана њеног објављивања), нити од тренутка кад се изврши усклађивање националних прописа са правом ЕУ. Треба истаћи да постоји значајан број аутора који износе неслагања са овим становиштем СПЕУ, сматрајући да рокови треба да теку од тренутка објављивања пресуде.<sup>360</sup> Као потпора овом ставу наводи се да је ово пракса у правним системима једног броја држава чланица. Примјер за то је порески систем Грчке, у којем се примјењује правило установљено од стране Врховног управног суда да рокови за подношење захтјева не почињу тећи од дана плаћања уколико се утврди да је оно било без законског основа. Дакле, обавеза државе да рефундира порез се везује за неку накнадну чињеницу, у конкретном случају утврђивање противзаконитости пореза, и рокови почињу тећи тек од тренутка установљавања тих околности.

#### **2.4.2.3.3. Одбијање захтјева за повраћај – „Неосновано обогаћење“**

Често су државе чланице покушавале да нађу ваљан разлог који би им могао користити као оправдање за одбијање захтјева за рефундацију пореза. Једино оправдање које је прихватио СПЕУ је постојање „неоснованог обогаћења“ пореског обвезника: *„Међутим постоји и изузетак од овог правила. Као што је Суд већ рекао у претходним случајевима...заштита права загарантованих комунитарним правом не подразумева повраћај пореза, дажбина и царина наплаћених у супротности са*

---

<sup>360</sup> Вид.: Katerina Perrou: *op. cit.*, стр. 412.

комунитарним правом када је утврђено да је лице које их је платило, исте преваљило на друго лице...У оваквим ситуацијама, терет дажбине коју иако није био дужан да плати не сноси продавац већ купац, на кога је тај трошак преваљен. Зато би повраћај дажбине продавцу који је већ остварио накнаду од купца био исто што и платити му тај трошак два пута, што би се могло сматрати неоснованим обogaћењем, а не би постојао начин да се отклоне последице које купац има од противзаконитости дажбине...Стога је на националном правосуђу да одреди, сходно чињеницама сваког случаја, да ли је терет дажбине у потпуности или дјелимично преваљен са продавца на друга лица и ако јесте, да ли би повраћај дажбине продавцу представљао неосновано обogaћење...У погледу реченог мора бити јасно, прво, ако је крајњи потрошач у могућности да оствари повраћај од стране продавца дажбине која је на њега преваљена, онда продавац мора бити у могућности да изврши повраћај од стране националних власти. Са друге стране, уколико крајњи потрошач може остварити повраћај директно од националних власти дажбине која је наплаћена противзаконито, не поставља се питање повраћаја дажбине продавцу...држава чланица може ускратити повраћај дажбине наплаћене у супротности са комунитарним правом продавцу, само ако је утврђено да је терет те дажбине поднијело у потпуности неко друго лице...”<sup>361</sup>

Концепт неоснованог обogaћења је јако деликатан и на националном суду је тежак задатак да у сваком појединачном случају утврди његово постојање. Утврдити да је продавац кроз повећану цијену у потпуности преваљео дажбину на неко друго лице (најчешће потрошача) је у великој мјери дискреционе природе. Такође, поставља се питање доказивања ове чињенице. По мишљењу СПЕУ, терет доказивања би морао бити на пореској администрацији и не би смјела постојати унапријед претпоставка да је до преваљивања дажбине стварно и дошло: „...сваки захтјев за подношењем доказа који га чини практично немогућим или претјерано тешким у циљу повраћаја дажбина био би у супротности са комунитарним правом...у тржишној економији, заснованој на слободи конкуренције, питање да ли је и у којем степену фискална обавеза установљена увознику стварно преваљена у следећој трансакцији укључује један ниво несигурности због које лице које је морало платити дажбину која је у супротности са комунитарним правом не може бити унапријед сматрано одговорним.”<sup>362</sup>

#### **2.4.2.3.4. Камата на порез плаћен у супротности са правом ЕУ**

Основно правило у складу са принципом националне процесне аутономије када је ријеч о камати на средства наплаћена у супротности са правом ЕУ је постављено у случају *Société Roquette Frères*: „У одсуству комунитарних норми по овом питању, на националним властима је, да у случају повраћаја дажбина које су непрописно наплаћене, уредити сва пратећа питања која се односе на повраћај,

<sup>361</sup> Вид.: Спојени случајеви 192/95 до 218/95 Comateb and Others, пасуси 21-24.

<sup>362</sup> Вид.: Случај 199/82 ..., пасуси 12-15.

као што је и питање камате<sup>363</sup>. СПЕУ чак захтијева да национално законодавство мора омогућити камату и у случају када се повреда права ЕУ не заснива на чињеници да је сâм порез недопуштен, већ и у случају да је његово плаћање било преурањено.<sup>364</sup>

#### 2.4.2.4. Надокнада штете

##### 2.4.2.4.1. Надокнада штете као принцип права ЕУ

*Ubi ius, ibi remedium*<sup>365</sup>. Други правни лијек који је на располагању пореским обвезницима (пored рефундације пореза у управном поступку) је посљедица обавезе коју право ЕУ намеће државама чланицама да надокнаде штету учињену повредом права ЕУ. Ова врста одговорности није изричито предвиђена УФЕУ, већ се ради о институту права ЕУ створеном у пракси СПЕУ, а ријеч је о обавези која има правну природу вануговорне одговорности за штету.<sup>366</sup> Два су основна разлога због којих је предметни концепт развијен у праву ЕУ. Први је постојање идентичног правног института одговорности органа и институција ЕУ за штету. Члан 268 УФЕУ предвиђа надлежност СПЕУ у споровима који се тичу надокнаде штете: „У случајевима вануговорне одговорности, ЕУ ће у складу са општим принципима који су заједнички законима држава чланица, надокнадити сваку штету проузроковану од стране својих институција или својих службеника у обављању њихових дужности.“<sup>367</sup> Ако Заједница одговара за штету коју проузрокују њена тијела у обављању својих дужности, оправдано је да и државе чланице одговарају за штету коју њихови органи нанесу физичким и правним лицима приликом обављања истих којима се остварују обавезе из УФЕУ. Други разлог је што овај институт постоји и у националним правним системима држава чланица, у случају штете коју причине њени органи трећим лицима. Дакле, у ширем контексту, захтјев за надокнадом штете против ЕУ и принцип одговорности држава чланица за штету, суштински представљају двије стране истог новчића у погледу осигурања заштите за појединце против противзаконитих аката или радњи институција ЕУ, као и у случају кршења обавеза на основу права ЕУ од стране националних власти.<sup>368</sup>

<sup>363</sup> Вид.: Случај 26/74 Société Roquette Frères v Commission of the European Communities, пасус 12.

<sup>364</sup> Вид.: Спојени случајеви 397/98 и 410/98 Metallgesellschaft Ltd and Others, Hoechst AG, Hoechst UK Ltd v Commissioners of Inland Revenue, H.M. Attorney General, пасуси 87-96.

<sup>365</sup> За сваку неправду право предвиђа лијек – латинска сентенца.

<sup>366</sup> Вид.: Servaas van Theil: Refund ..., стр. 322.

<sup>367</sup> Вид.: члан 340 став 2 Consolidated version of the Treaty on the Functioning ...

<sup>368</sup> Вид.: Kathleen Gutman: **The Evolution of the Action for Damages Against the European Union and its Place in the System of Judicial Protection**, Common Market Law Review 48, 2011, Kluwer Law International, стр. 709.

СПЕУ је врло рано почео да се бави овом проблематиком; још у случају *Humblet*<sup>369</sup> је утврдио да повреда обавеза које државе чланице имају према оснивачком уговору може довести до њихове одговорности за штету коју су претрпјеле друге државе чланице, Заједница или појединци, али се тада сматрало да о тој одговорности треба одлучивати примјеном националних права држава чланица о одговорности држава за штету. Тек почетком деведесетих година 20. вијека СПЕУ вануговорну одговорност за штету држава чланица почиње сматрати самосталним правним институтом произашлим из права ЕУ, који постоји паралелно са вануговорном одговорношћу за штету држава чланица по њиховом националном праву.<sup>370</sup>

У историјском случају *Francovich* и *Bonifaci*<sup>371</sup> СПЕУ по први пут установљава принцип одговорности државе чланице за штету, када је одлучио да су државе чланице, на основу начела лојалности ЕУ, у обавези да пониште противзаконите посљедице повреде права ЕУ, те да национално правосуђе мора осигурати да право ЕУ има пуно дејство и заштити права повјерена појединцима. Стога, појединци могу остварити надокнаду штете коју су претрпјели због повреде права ЕУ за коју се држава чланица сматра одговорном.<sup>372</sup> Такође, афирмисан је и принцип националне процесне аутономије: надлежност и процесна правила за надокнаду штете одређују се националним прописима.<sup>373</sup>

Даљи развој, можда и најзначајнији, овај институт је доживио у спојеним случајевима *Brasserie du Pêcheur* и *Factortame*<sup>374</sup>, у којем СПЕУ дефинише три непоходна услова за постојање претпоставке одговорности државе за штету: „...*правно правило које је повријеђено мора давати права појединцима; повреда мора бити довољно озбиљна; мора постојати директна узрочна веза између повреде обавезе која лежи на држави и штете претрпљене од стране појединца.*”<sup>375</sup>

Завршна фаза у формирању основних постулата овог института јесте случај *Köbler*<sup>376</sup>, у којем СПЕУ даје тумачење чињенице да је повреду права ЕУ учинила највиша судска инстанца против чије одлуке у оквиру националног правног поретка нема правног лијека. СПЕУ је поновио већ више пута изнесено правило да држава чланица одговара за штету због повреде права ЕУ независно од тога које је њено тијело предузело радњу која представља повреду (у

<sup>369</sup> Вид.: Случај 6/60 ...

<sup>370</sup> Вид.: Tatjana Josipović: *op. cit.*, стр. 75.

<sup>371</sup> Вид.: Спојени случајеви 6/90 и 9/90 *Andrea Francovich v Republica Italia and Daniela Bonifaci v Republica Italia*.

<sup>372</sup> *Ibid.*, пасуси 32-37.

<sup>373</sup> *Ibid.*, пасуси 42-43.

<sup>374</sup> Вид.: Спојени случајеви 46/93 и 48/93 *Brasserie du Pêcheur SA v Federal Republic of Germany and The Queen v Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd and Others*.

<sup>375</sup> *Ibid.*, пасус 51.

<sup>376</sup> Вид.: Случај 224/01 ...

случају *Brasserie du Pêcheur* и *Factortame* ријеч је о законодавцу).<sup>377</sup> Чињеница да је повреду извршио највиши национални суд и да је ствар *res judicata* не представља разлоге за ослобођење од одговорности за надокнаду штете. Посебна пажња посвећена је централном проблему одређења овог института, а то је утврђивање степена „довољно озбиљне повреде“. У Случају *Köbler* СПЕУ је, због специфичности правосудне функције и због чињенице да је ријеч о одлуци највишег националног суда, сматрао да одговорност за штету треба да постоји само у изузетним случајевима „очигледне“ (*manifest*) повреде права ЕУ.<sup>378</sup> Иако је у овом случају СПЕУ оцијенио да је дошло до повреде права ЕУ од стране највише аустријске судске инстанце, до одговорности за штету није дошло, јер је утврђено да није постојао довољан степен повреде.<sup>379</sup>

У случају *Traghetti del Mediterraneo SpA in Liquidation v Italian Republic* СПЕУ је бацио више свјетла на сврху примјене принципа државног суверенитета у контексту права ЕУ, прецизирајући да се ограничења установљена по питању националне процесне аутономије такође примјењују на пољу националних закона који се тичу одговорности судија.<sup>380</sup> Питање одговорности за штету националног суда посљедње инстанце добија додатно појашњење, поготово везано за појам „значајне повреде“: „...комунитарно право спречава национално законодавство које искључује одговорност државе, на општи начин, за штету причињену појединцима кршењем комунитарног права које се приписује суду који одлучује у посљедњој инстанци...Комунитарно право такође спречава национално законодавство које ограничава такву одговорност на случајеве када постоји намјера или груба непажња од стране суда, уколико овакво ограничење доводи до искључења одговорности предметних држава чланица у другим случајевима када је учињена значајна повреда закона који се примјењује...“<sup>381</sup>

#### 2.4.2.4.2. Студија случаја – случај *CFC Test Claimants*<sup>382</sup>

Примјена основних правила начела надокнаде штете на област директних пореза најбоље осликава случај *CFC Test Claimants*. Чињенично стање случаја је сљедеће. Главни поступак пред британским властима се водио у облику „заједничког спора“ (*group litigation*)<sup>383</sup> везаног за *CFC*

<sup>377</sup> *Ibid.*, пасуси 36-40.

<sup>378</sup> *Ibid.*, пасус 53.

<sup>379</sup> Вид.: Wattel J. Peter: Köbler ..., 2004, стр. 184.

<sup>380</sup> Вид.: Nicolo Zingales: **Member State Liability vs. National Procedural Autonomy: What Rules for Judicial Breach of EU Law?**, German Law Journal, Vol. 11, No. 04, стр. 424.

<sup>381</sup> Вид.: Случај 173/03 *Traghetti del Mediterraneo SpA in Liquidation v Italian Republic*, пасус 46.

<sup>382</sup> Вид.: Случај 201/05 ...

<sup>383</sup> Онај ко прати рад СПЕУ примијетиће да је све више случајева пред овим судом који се појављују под називом Тужбоци против *Commissioners of Inland Revenue*. Заједнички спорови је институт који постоји у Великој Британији искључиво пред судским инстанцама. Он омогућава надлежном суду да обједини више поступака у којима се тужбе тичу сличних захтјева по питању чињеничног стања или законских одредби и да међу њима изабере

норме Велике Британије и норме о дивидендама. Овај поступак се састоји од тужбених захтјева 21 међународне групе компанија против пореских власти Велике Британије пред Вишим судом Енглеске и Велса у којима су сматрале да су испуњавањем обавеза које се тичу *CFC* законодавства и одредаба о дивидендама претријеле штету у супротности са правом ЕУ. У случају да су биле свјесне да је спорно законодавство у супротности са правом ЕУ не би платиле порез на добит корпорација на примљене дивиденде, или добит остварену од стране својих иностраних контролисаних компанија. Такође, не би користиле могућност да умање свој обрачунати порез одређеним пореским олакшицама, јер би исте могле користити у неке друге сврхе или их пренијети у неки наредни обрачунски период, нити би исплатиле дивиденде у циљу испуњавања услова „прихватљиве политике расподеле дивиденди“, јер ове исплате нису биле у њиховом пословном интересу, а пошто је вријеме исплате захтијевало испуњење услова прописаних *CFC* законодавством по питању олакшице, изложило је групу компанија неповољнијем пореском третману. На крају, компаније не би предузимале ове радње нити оствариле трошкове непходне да се испоштују захтјеви *CFC* законодавства и не би ограничавале пословање својих иностраних контролисаних компанија да би оно било у складу са предметним законодавством. Због свега наведеног, оне су пред националним судом тражиле „...повраћај онога што су погрешно платиле и/или надокнаду штете која је настала на основу *CFC* законодавства и законодавства о дивидендама, као и трошкове које су претријеле у циљу испуњавања предуслова предвиђених предметним законодавствима.“<sup>384</sup>

Због ових дилема национални суд Велике Британије шаље случај СПЕУ, који доноси одлуку да тужбени захтјев разматра по питању остваривања права на надокнаду штете нанијете појединцу од стране државе чланице. Када је ријеч о првом услову одговорности за штету, СПЕУ каже следеће: „Што се тиче предметног законодавства у главном поступку, први услов је у потпуности испуњен у погледу чланова 43 ЕЗ и 56 ЕЗ. Ове норме повјећавају права појединцима.“<sup>385</sup>

Када је ријеч о другом најпроблематичнијем услову који се тиче постојања довољног степена незаконитости, прецизније очигледне незаконитости, СПЕУ даје упутства националном суду,

---

репрезентативне случајеве на основу којих ова заједничка питања могу бити ријешена. Види више у: Simon Whitehead: **Group Litigation and the European Court of Justice**, The EC Tax Journal, Volume 8, Issue 3, 2006, Key Haven Publications LTD, стр. 13; Liesl Eichardt: **The UK Group Actions – An Update**, European Taxation, February 2006, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 87. Треба примјетити и да у нашем праву постоји слична процесна могућност да се уколико се права и обавезе странака заснивају на истом или сличном чињеничном стању и на истом правном основу и ако је орган који води поступак у погледу свих предмета стварно надлежан, може покренути и водити један поступак и онда када се ради о правима и обавезама више странака. Када се у овом смислу води један поступак, свака странка иступа у поступку самостално. Види више у: Стеван Алић: **Управно право – Управно процесно право**, Правни факултет Универзитета у Београду, 2010, стр. 463.

<sup>384</sup> Вид.: Случај 201/05 ..., пасус 27.

<sup>385</sup> *Ibid.*, пасус 120.

који по предметном питању компатибилности треба да донесе одлуку и скреће пажњу на следеће чињенице: „...прво, да ће повреда комунитарног права бити довољно озбиљна када је, у коришћењу законодавних овлашћења, држава чланица очигледно и тешко занемарила границе своје слободе одлучивања. Друго, ако је у вријеме када је учинила повреду држава чланица о којој је ријеч само значајно смањила или у потпуности занемарила своју слободу одлучивања, обична повреда комунитарног права може бити сматрана довољном да се установи постојање довољно озбиљне повреде...неопходно је узети у обзир све факторе који карактеришу случај пред националним судом. Ови фактори се односе, прије свега, на јасноћу и прецизност норме која је прекршена, да ли су повреда и настала штета изазвани намјерно или случајно, да ли је нека правна грешка оправдавајућа или не, као и на чињеницу да ли је понашање институција Заједнице допринијело усвајању и задржавању националне мјере или праксе која је у супротности са комунитарним правом...те да ли је настављено са њеном примјеном и поред пресуде у жалбеном поступку, у којој је утврђено да се ради о повреди као у предметном случају, или по претходном питању или установљеној судској пракси по овој ствари, из које је јасно да предметно понашање представља повреду.“<sup>386</sup>

По питању трећег критеријума, директне узрочно-последичне везе између повреде права ЕУ од стране државе и штете нанијете приватном лицу, СПЕУ је потврдио принцип националне процесне аутономије: „...на националном суду је да процијени да ли предметни губици и штета директно проистичу из повреде комунитарног права на основу које би држава чланица могла бити сматрана одговорном...када су ови услови испуњени држава чланица мора, на основу националних норми о надокнади штете извршити репарацију због причињених губитака и штете, ако ти услови нису неповољнији у компарацији са сличним домаћим захтјевима за надокнаду штете и нису постављени тако да чине у пракси, немогућим или претјерано тешким остварење репарације.“<sup>387</sup>

Послије одговора на ова три стандардна захтјева када је ријеч о надокнади штете, СПЕУ је додатно појаснио још три дилеме везане искључиво за материју опорезивања. Прво битно питање које је поставио национални суд тиче се правне природе тужбеног захтјева: да ли је могуће да порески обвезник оствари обештећење како на основу пореског законодавства (управни поступак и спор), тако и на основу принципа надокнаде штете (парница), заснованом на праву ЕУ. Тачније, да ли одштета која је настала (као посљедица опорезивања) треба бити окарактерисана као радња рефундације средстава неосновано наплаћених или повластица неосновано ускраћених, или као захтјев за надокнаду у односу на претрпљену штету? На основу већ установљене праксе када је ријеч о природи захтјева, СПЕУ је подржао обје могућности: „...није на Суду да изврши правно одређење радње изнесене пред националним судом од

---

<sup>386</sup> Ibid., пасуси 121-123.

<sup>387</sup> Ibid., пасуси 125-126.

стране тужиоца у главном поступку. На овом другом је да одреди природу и основ њихових радњи (да ли је ријеч о повраћају или о надокнади штете), а под надзором националног суда.“<sup>388</sup>

СПЕУ такође даје одговор на захтјев изнијет од стране једног броја држава на главној расправи, да СПЕУ ускрати право на надокнаду штете предметним пореским обвезницима због чињенице да они остваривање својих права нису покушали у „редовном“ поступку, прецизније користећи правне лијекове на основу пореских прописа (управни поступак и спор). На тврдње да порески обвезник није поступао са тзв. „разумном пажњом“ (*reasonable diligence*), СПЕУ је заузео начелан став: „...национални суд може испитати да ли је оштећено лице показало разумну пажњу у циљу избјегавања настанка штете, или органичења њених последица, а посебно, да ли је у предвиђеним роковима користио правне лијекове који су му стајали на располагању...“<sup>389</sup> Међутим, СПЕУ је такође сматрао да ово опште правило мора да трпи и изузетке у оправданим случајевима<sup>390</sup>, па се позива на пресуду у случају *Metallgesellschaft and Others*: „Остваривање права повјерених појединцима на основу директно примјењивих норми комунитарног права било би учињено немогућим или претјерано захтјевним уколико би њихови захтјеви за повраћајем или надокнадом штете, засновани на комунитарном праву, били одбачени или умањени искључиво зато што заинтересовано лице није аплицирало за остваривање неке пореске погодности коју им је национално право ускратило, у циљу оспоравања таквог одбијања пореских власти на основу правних лијекова предвиђених у те сврхе, позивајући се на првенство и директна дејства комунитарног права.“<sup>391</sup> Треба примијетити да се СПЕУ показао веома толерантним када је у питању тумачење појма „разумне пажње“ пореског обвезника.<sup>392</sup> Широком тумачењем услова за постојање разумне пажње пореског обвезника СПЕУ промовише „трговину роковима“ (*forum shopping*).<sup>393</sup> Порески обвезник сада има могућност да и у случају њиховог пропуштања покрене поступак на основу прописа грађанског права у циљу

<sup>388</sup> Вид.: Случај 524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, пасус 109.

<sup>389</sup> Вид.: Случај 201/05 ..., пасус 127.

<sup>390</sup> У овом интересантном случају власти Велике Британије су сматрале да национални суд треба да одбије обештећење пореског обвезника јер он није покушао да искористи право на групно консолидовање на основу којег би тужилац (резидентна филијала иностране матичне компаније) избјегао штету. Међутим, СПЕУ није подржао овакав став, наглашавајући да британске пореске норме експлицитно искључују могућност консолидације резидентних филијала и нерезидентних матичних компанија, те би предметни захтјев тужиоца свеједно био одбијен. Дакле, СПЕУ је закључио да власти Велике Британије критикују тужиоца јер је у ствари поштовао британске прописе. Види више у: Спојени случајеви 397/98 и 410/98 ..., пасус 106.

<sup>391</sup> Вид.: Спојени случајеви 397/98 и 410/98 ..., пасус 106.

<sup>392</sup> Вид.: Ana Paula Dourado: *Forum Shopping in EC Tax Law in the Context of Legal Pluralism – Spontaneous Order as the Optimal Solution or Taxpayer's Rights to a Code of Legality?*, *INTERTAX*, Volume 36, 2008 - Issue 10, Kluwer Law International, стр. 424.

<sup>393</sup> Вид.: Peter J. Wattel: *National Procedural Autonomy and Effectiveness of EC Law – Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?*, *Legal Issues of Economic Integrations* 35, br. 2, 2008, стр. 112.

повраћаја пореза или надокнаде штете у оквиру много дужих рокова уколико је повријеђено неко његово право загарантовано правом ЕУ.<sup>394</sup>

Као посљедње интересно питање, СПЕУ појашњава дилему националног суда о врсти трошкова који би морали бити надокнађени пореским обвезницима у случају да се утврди постојање основа за надокнаду штете. Он у одлуци понавља ставове из своје устаљене праксе да је држава чланица дужна да надокнади пореском обвезнику цјелокупну штету (порез и камата): „...када је држава чланица наплатила дажбине кршећи норме комунитарног права, појединци имају право на повраћај не само неоправдано наплаћеног пореза него и износа плаћених или задржаних од стране државе, а који су у директној вези са порезом. То подразумева и губитке које представља чињеница превремене наплате пореза.”<sup>395</sup> Међутим, СПЕУ сматра и да је на националном суду да у сваком конкретном случају утврди шта се сматра финансијским губицима претрпљеним од тужилаца који су настали повредом права ЕУ од стране државе чланице и даје смјернице када је ријеч о спорним одредбама: „Међутим, Суд сматра да нити олакшице нити друге пореске повољности којих се одрекла резидентна компанија у циљу потпуног покривања незаконитог пореза у односу на износ неког другог пореза који је у обавези да плати, нити трошкови остварени од стране компанија групе у циљу испуњавања услова постављених од стране предметног законодавства, не могу представљати основ заснован на комунитарном праву за повраћај незаконито наплаћеног пореза или износа плаћених или задржаних од стране држава чланица који су у директној вези са тим порезом.”<sup>396</sup> У погледу пратећих трошкова, треба такође указати на случај *Metallgesellschaft and Others* у којем је управо главни предмет спора била камата за преурањено наплаћени порез. СПЕУ је одбацио аргумент британских власти да компанија нема право на камату када поднесе захтјев за надокнадом штете. Иако је у случају *Sutton*<sup>397</sup> из области социјалне сигурности СПЕУ дао негативан одговор, у случају

---

<sup>394</sup> Вид.: Peter J. Wattel: **Forum Shopping with the EJC** (у: *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. Paquale Pistone), International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, стр. 470. По овом питању интересантна је одлука Врховног суда Норвешке везана за примјену рокова у односу на правну природу тужбеног захтјева. Након одлуке ЕФТА суда у случају E-1/04 Fokus Bank ASA v the Norwegian State, велики број норвешких пореских обвезника је покренуло парнице засноване на принципу надокнаде штете или неоснованог обогаћења државе. Разлог за то је била чињеница да су далеко краћи рокови предвиђени пореским прописима били одавно истекли. Норвешке власти су тврдиле, да се на ове тужбене захтјеве морају примјенити рокови предвиђени пореским прописима (*The Tax Payment Act*). Ипак, Врховни суд је у пресуди заузео став у корист пореских обвезника да рокови из овог пореског прописа нису примјењиви на предметне тужбене захтјеве. Види више у: Andreas Bullen: **The Norwegian Response to the EFTA Court Judgment in the Fokus Bank Case**, European Taxation, Jun 2007, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 277-278.

<sup>395</sup> Вид.: Случај 446/04 ..., пасус 205.

<sup>396</sup> Вид.: Случај 201/05 ..., пасус 115.

<sup>397</sup> Вид.: Случај 66/95 *The Queen v Secretary of State for Social Security, ex parte Eunice Sutton*.

*Metallgesellschaft and Others* СПЕУ заузима супротан став да камата сама по себи представља суштинску компоненту права које је имао тужилац.<sup>398</sup>

#### **2.4.2.4.3. Рефундације пореза путем надокнаде штете у црногорском правном систему**

Као што је већ речено, црногорски правни систем не предвиђа нити једну норму која експлицитно говори о могућности рефундације пореза мимо уобичајеног пореског, односно управног поступка. Из наведеног слиједи логичан закључак да је црногорска судска пракса једини могући извор правила по питању коришћења института надокнаде штете у циљу повраћаја пореза. Због тога сматрамо неопходним указати на два скорашња предмета из праксе црногорског правосуђа из којих је могуће извући закључке везане за ову проблематику.

##### **2.4.2.4.3.1. Правила из праксе Врховног суда Црне Горе**

Случај Рев. Бр. 1395/10, у којем је у току 2011. године пресуду донио Врховни суд Црне Горе, представља директни и највећи извор правила везаних за предметну проблематику. У овом предмету порески обвезник, умјесто уобичајеног правног пута - жалбе због ћутања управе која би била изјављена Министарству финансија - одлучује да своја права оствари у парничном поступку. Стога против Пореске управе Црне Горе подноси захтјев (који формулише као стицање без основа), Основном суду у Подгорици, који правилно врши преквалификацију правног основа, с обзиром на то да није везан правним основом постављеног тужбеног захтјева<sup>399</sup>. Када је ријеч о правној природи захтјева, поредећи судску праксу СПЕУ и црногорског националног правосуђа по овом питању, треба рећи да су првостепени суд, другостепени суд (Виши суд у Подгорици) и Врховни суд Црне Горе на идентичан начин дефинисали правну природу тужбеног захтјева на начин као што то чини СПЕУ. Ријеч је о штети насталој на основу вануговорне одговорности државе за штету која настаје њеним противзаконитим поступањем, за коју је, по позитивним прописима, надлежно основно правосуђе Црне Горе.<sup>400</sup>

Првостепени суд, што је потврдио и другостепени, експлицитно прихвата и потврђује своју стварну надлежност (прецизније, ријеч је о судској надлежности, односно ненадлежности), додатно одбацујући приговор тужене стране да првостепени суд није надлежан да тумачи пореске прописе.<sup>401</sup> Када је ријеч о ставу Врховног суда по овом питању, иако он није јасан као

<sup>398</sup> Вид.: Robert Newey: **Hoechst Decision - Interest as Compensation for Discriminatory Tax Charge**, European Taxation, July/August 2001, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 292.

<sup>399</sup> Вид.: члан 187 став 2 Закона о парничном поступку, Сл.лист РЦГ бр. 22/04 и бр. 76/06

<sup>400</sup> Вид.: члан 16 став 2 Закона о судовима Црне Горе, Сл.лист РЦГ бр. 5/02, бр. 49/04 и бр. 22/08

<sup>401</sup> Вид.: П. бр. 2344/09 Основни суд у Подгорици; Гж. бр. 1653/10-09 Виши суд у Подгорици.

став нижих судова, може се сматрати да и он потврђује ову надлежност. Врховна судска инстанца се експлицитно не изјашњава по овом питању, већ се то имплицитно закључује из формулације: „...овај суд налази да уколико се спорни однос разрјешава примјеном правила о надокнади штете, тужилац је у поступку дужан доказати...“.<sup>402</sup> Уосталом, једна од главних тачака по којима тужена страна спори основаност тужбеног захтјева јесте управо стварна (судска) ненадлежност Основног суда, те уколико би Врховни суд нашао да је тај навод тачан, он би морао у својој одлуци то изричито потврдити. Дакле, на овај начин црногорска судска пракса потврђује могућност остваривања права на повраћај пореза кроз парнични поступак у облику захтјева за надокнаду штете.

Надаље, Врховни суд потврђује своју надлежност и тумачењем услова за остваривање надокнаде штете, што представља и највећу дилему: да ли постоје, и ако постоје, који су неопходни услови за остваривање овог права? У покушају њиховог идентификовања пресуда Врховног суда није од велике користи, јер практично поставља више питања него што на њих даје одговоре. Када је ријеч о питању остваривања овог права, највиша судска инстанца износи став: „...по мишљењу овог суда за захтјев за надокнаду штете тужилац би морао доказати да је штета настала кривицом тужене због предузетих радњи или нечињења, те доказати висину штете – обичне штете или измакле добити, што по налажењу овог суда у конкретном спору није учињено“.<sup>403</sup> Проблем представља чињеница што је Врховни суд остао нијем по питању указивања на евентуалне пропусе у доказном поступку. Сама формулација да тужилац није доказао постојање штете у пракси не значи много.

Највећу конфузију ствара и касније детаљније „појашњење“ услова неопходних да би тужилац остварио право на надокнаду штете. Наиме, највиша судска инстанца сматра да је, уколико се спорни однос рјешава примјеном правила о надокнади штете, тужилац дужан доказати којим радњама тужене је штета настала као и колика је висина штете, па прецизира: „Јер, уколико се захтјев тужиоца темељи на чињеници да тужена није донијела рјешење [нечињење – ћутање управе] по захтјеву тужиоца за повраћај више уплаћеног ПДВ-а, тужилац своје право може остварити у управном поступку. У супротном, уколико тврди да је радњама тужене претрпио штету [нпр. доношење рјешења којим се утврђује пореска обавеза без законског основа], дужан је презентирати доказе и чињенице из којих проистиче основаност таквог захтјева...“.<sup>404</sup> Овакво објашњење услова за надокнаду штете је нејасно и контрадикторно. Да ли се на овај начин раздваја остваривање права када је ријеч о штети насталој нечињењем и штети насталој радњама (чињењем) државног органа? Анализом

<sup>402</sup> Вид.: Рев. бр. 1395/10 Врховни суд Црне Горе.

<sup>403</sup> Ibid.

<sup>404</sup> Ibid.

прве реченице, тужени се у случају када „тужена није донијела рјешење“ (ћутање управе - нечињење) упућује на остваривање својих права у управном поступку (жалба Министарству финансија). Насупрот томе, друга реченица предвиђа да када је тужени „радњама тужене претрпио штету“ (доношење противзаконитог рјешења - чињење) онда је потребно презентирати доказе и чињенице на основу којих би остварио право на надокнаду штете. Прецизније, у случају нечињења (ћутање управе) одговарајући правни пут је управни поступак (жалба Министарству финансија), док је у случају радњи чињења (незаконито рјешење) своја права могуће остварити захтјевом за надокнаду штете у парничном поступку. Овакав став Врховног суда, којим се раздвајају радње чињења и нечињења по питању надокнаде штете, је нелогичан. Право на надокнаду штете може да постоји или не, али оваква диференцијација у остваривању права је потпуно правно неодржива.

На крају, треба указати и на став Врховног суда који је био одлучујући у ускраћивању тужитељу права на надокнаду штете - о недостатку пасивне легитимације тужене: „...уколико је основ захтјева тужиоца штета која је проистекла због незаконитог поступања тужене, одговорност за надокнаду исте била би на држави, која у смислу чл. 7. Закона о организацији државне управе одговара за незаконит рад својих органа, без обзира да ли државни орган има својство правног лица, као што је то тужена у конкретном спору.“<sup>405</sup> На овај начин Врховни суд заузима потпуно супротан став од оног Вишег суда: „...без основа су и наводи жалбе да у тужби тужена није правилно означена, те да је у конкретном случају тужена морала бити Црна Гора. Пореска управа има својство правног лица, дакле, иста има правни субјективитет, а тиме и страначку способност.“<sup>406</sup> Тачно је да поменути пропис предвиђа одговорност државе за незаконит рад својих органа, али је тумачењем могуће доћи и до другачијег закључка од оног Врховног суда. Ако држава (Црна Гора) одговара за незаконит рад својих органа (Пореска управа), тужбом против Пореске управе (државни орган) тужена је и држава (Црна Гора). Уосталом, било да је неопходно формално у тужби назначити као тужену Пореску управу или Црну Гору, посљедице су исте, прецизније порески обвезник би био обештећен из Државног трезора Црне Горе. Недостатак воље да се по овом питању дође до рјешења које би ишло у корист тужиоца (пореског обвезника) а на штету државе (буџета) је очигледан.

#### 2.4.2.4.3.2. Правила из праксе Уставног суда Црне Горе

Други случај из црногорске судске праксе, који индиректно потврђује право пореског обвезника о постојању могућности остваривања права (на рефундацију пореза) путем

---

<sup>405</sup> Ibid.

<sup>406</sup> Вид.: Гж. бр. 1653/10-09 Виши суд у Подгорици.

надокнаде штете пред редовним правосуђем, представља онај везан за преиспитивање уставности Закона о таксама на услуге од јавног интереса<sup>407</sup>. У овом предмету, који се у стварности тицао пореза на пружање услуга<sup>408</sup>, подносилац иницијативе је, између осталог, тврдио да спорни закон обвезницима онемогућава да уопште учествују у поступку у коме се одлучује о њиховим правима и интересима, а да им посебно ускраћује право на правни лијек и судску заштиту против спорних аката.<sup>409</sup>

Иако Уставни суд у својој одлуци није подржао ове тврдње, бацио је више свјетла на могућност пореског обвезника да заштити своја права мимо управног поступка: „С обзиром да мобилни оператер, снабдјевач електричном енергијом и кабловски дистрибутер непосредно не утврђују ко је таксени обвезник, већ је то утврђено законом, то се неиздавањем појединачних рјешења о утврђивању оспорених таксених обавеза, по налажењу Уставног суда, не дефогира Уставом загарантовано право на правни лијек таксених обвезника, нити право да покрену поступак заштите својих права. Принцип коришћења правних средстава осигуран је свим таксеним обвезницима, не само против одлука пореских органа, већ и у поступку пред надлежним судом, сагласно Закону о управном спору, као и заштита права за случај неоснованог потраживања, по основу наплате оспорених таксених давања, сагласно општим правилима облигационог права, прописаним Законом о облигационим односима.”<sup>410</sup>

Прво што треба нагласити јесте да је предметна тврдња да таксени (порески) обвезник – корисник услуге има право на заштиту потпуно нетачана и бесмислена. Разлог за то јесте неразумијевање правне природе овог фискалног облика. Пошто је ријеч о појединачним порезима на потрошњу (пружање услуга), њихов обвезник је пружалац услуга а не корисник. Дакле, корисник као порески дестинатар нема шта да тражи у жалбеном поступку. Лица која

---

<sup>407</sup> Вид.: Закон о таксама на приступ одређеним услугама од јавног интереса и на употребу дуванских производа и акустичних и електро акустичних уређаја, „Службени гласник Црне Горе“, бр. 28/12, 05.06.2012.

<sup>408</sup> Законодавац често неоправдано користи термин „такса“ да би означио неку дажбину, иако или уопште не постоји услуга коју орган државе или локалне самоуправе пружа или плаћени износ није у сразмјери са трошковима услуге државног органа (нпр. комунална такса за приређивање музичког програма у угоститељским објектима или комунална такса за коришћење рекламних паноа – у ствари, овдје се ради о порезима на појединачне услуге). Дакле, за квалификацију је основно запитати се да ли је износ који је обвезник дажбине која се зове такса плаћа јасно повезан са трошком услуге коју му пружа државни орган. Надаље, таксе се не наплаћују да покрију опште државне расходе, него да послуже да се подмире трошкови проузроковани радњом јавних органа приликом пружања услуга заинтересованој страни. Дакле, разграничење у односу на порезе спроводи се на основу околности да ли је плаћени износ у сразмјери са трошковима услуге државног органа (тада је у питању такса) или је износ дажбине знатно већи од тих трошкова (тада је у питању порез). Види у: Дејан Поповић: **Пореско право - Седмо измењено издање**, Правни факултет Универзитета у Београду, 2011, стр. 7. и 470. Заправо, у тим случајевима се под именом такса плаћа неки други порез. Види у: Božidar Jelčić, Olivera Lončarević-Horvat, Jure Šimović, Hrvoje Arbutina: **Financijasko pravo i financijaska znanost**, Narodne novine, 2002, стр. 471.

<sup>409</sup> Вид.: Иницијатива за покретање поступка за оцјену уставности и законитости Закона о таксама на приступ одређеним услугама од општег интереса, <http://www.mans.co.me/wp-content/uploads/2012/06/Inicijativa-Ustavnom-sudu.pdf>

<sup>410</sup> Вид.: Одлука Уставног суда Црне Горе У-И бр. 15/12 и 17/12. 9. октобар 2012.

врше услуге су та која по принципу самоопорезивања обрачунавају и уплаћују ове фискалне облике. Тек уколико би у поступку контроле Пореска управа установила да је погрешно уплаћена обавеза, она би на основу Закона о Пореској администрацији донијела пореско рјешење којим се утврђује плаћање пореза. На то пореско рјешење порески обвезник (пружалац услуге) има право жалбе у управном поступку пред Министарством финансија или путем захтјева за надокнаду штете Основном суду. Корисник услуге, као и код ПДВ-а, једино што може, у случају уочених неправилности на рачуну, обавијестити Пореску управу, која би онда извршила контролу пружаоца услуге.

Међутим, оно што је важније, а везано за постојање могућности пореских обвезника на надокнаду штете, као субсидијарног механизма за рефундацију пореза, сматрамо да је Уставни суд начелно потврдио ово право. Предметни закључак изводимо из његове тврдње да порески обвезник може своја права остварити не само у управном поступку, већ и “за случај неоснованог потраживања, по основу наплате оспорених таксених давања, сагласно општим правилима облигационог права, прописаним Законом о облигационим односима.”

Мишљења смо да потврда могућности коришћења института надокнаде штете као секундарног правног лијека у случају остваривања права на повраћај пореза у правном систему Црне Горе има далеко веће посљедице од онога што се може чинити на први поглед. Такође сматрамо да Врховни суд и Уставни суд нису придали довољан значај једном оваквом деликатном правном питању. Одлука у предмету пред Вишим судом, налагањем недостатака по питању пасивне легитимације, представља палијативно рјешење. Слично, одлука Уставног суда исказује само опште ставове без детаљнијих смјерница. Шкрти и непрецизни ставови по питању остваривања права на надокнаду штете само стварају додатне дилеме са потенцијално значајним импликацијама. Довољно је указати да су рокови за улагање жалбе на пореско рјешење у управном поступку 15 дана<sup>411</sup>, док је рок за подношење захтјева за надокнаду штете знатно дужи (субјективни 3 године, а објективни 5 година)<sup>412</sup>, што ствара могућност за пореске обвезнике везане за „трговину роковима“. Да ли је могуће поднијети захтјев за надокнаду штете а да нису искоришћени правни лијекови у предвиђеним роковима на основу пореских (управних) прописа и пореско рјешење постало коначно? Да ли коришћење једног правног пута (управни поступак) искључује могућност коришћења другог (надокнада штете). Да ли је могуће поднијети захтјев за надокнаду штете ако су већ исцрпљени уобичајени правни

---

<sup>411</sup> Вид.: члан 54 став 4 Закона о пореској администрацији, "Службени лист РЦГ", бр. 65/01 и 80/04 и "Службени лист ЦГ", број 20/11.

<sup>412</sup> Вид.: члан 385 ставови 1-2 Закона о облигационим односима, "Сл. лист Црне Горе", бр. 47/08 од 07.08.2008, 04/11 од 18.01.2011.

лијекови (управни поступак) и ствар постала *res judicata* (коначно другостепено управно рјешење или правоснажна пресуда)?<sup>413</sup> Мишљења смо да највише судске инстанце некада брзоплето заузимају ставове без сагледавања свих димензија проблема, а предметна проблематика је крунски доказ за то. Такође, сматрамо погрешним ставове највише судске инстанце Црне Горе да дозволи упоредно коришћење надокнаде штете као субсидијерног правног пута у вези са рефундацијом пореза. На овај начин се, због неупоредиво дужих рокова предвиђених грађанским прописима, обесмишљава постојање „редовног“ правног пута, односно коришћење управног (пореског) поступка. Такође, порески обвезник „избјегава“ да о његовим правима и обавезама одлучују институције које су специјализоване за ову врсту правне материје – Министарство финансија и Управни суд.

### 2.4.3. Могућност преиспитивања коначних одлука

#### 2.4.3.1. Појам *res judicata* и право ЕУ

Суштина доктрине *res judicata* у свим правним системима је заштита правоснажних одлука од тренутка када против њих више није могуће употребити ниједан правни лијек. Сваки правни поступак мора у неком временском тренутку да се заврши једном заувјек. Када се дође до те тачке, у циљу правне сигурности и правног мира, више не постоји могућност поновног преиспитивања одређене одлуке.

Када је ријеч о праву ЕУ, принцип *res judicata* као одлика националног правног система експлицитно је преиспитан од стране СПЕУ у случају *Eco Swiss*<sup>414</sup>. Међу осталим питањима, СПЕУ је требало да одговори да ли национални суд треба да суспендује норму националног права која предвиђа ситуацију *res judicata* у случају арбитражне одлуке поводом које није уложен правни лијек у за то предвиђеном року. По питању дејстава *res judicata*, које је наступило пропуштањем рокова, СПЕУ је казао да: „...норме домаћег процесног права које предвиђају да се након одређеног рока ограничава могућност подношења захтјева за отварање новог поступка за поништење привремене арбитражне одлуке, која је у својој природи правоснажна одлука, јер је постала *res judicata*, су оправдане неким од основних принципа националног правосудног система, као што су принцип правне сигурности и прихватања *res judicata* као израза овог принципа.“<sup>415</sup>

<sup>413</sup> Вид.: Илија Вукчевић, Милодраг Пешић: **Повраћај пореза путем надокнаде штете у парници – компаративна анализа судске праксе Црне Горе и Суда правде Европске уније**, Правни зборник бр. 1-2/2012, Удружење правника Црне Горе, стр. 181.

<sup>414</sup> Вид.: Случај 126/97 *Eco Swiss China Time Ltd v Benetton International NV*.

<sup>415</sup> *Ibid.*, пасус 46.

Дакле, може се рећи да је СПЕУ потврдио принцип *res judicata* у праву ЕУ као један од основних принципа националног процесног права. Међутим, у истој пресуди назначио је ситуацију када *res judicata* може бити подвргнута преиспитивању, везном за дужину трајања рокова за улагање правног лијека: „У складу са нормама националног процесног права, захтјев за поништењем привремене арбитражне одлуке, која је по својој природи правоснажна, може бити поднесен у року од три мјесеца од дана подношења те одлуке регистру суда који је надлежан у тој ствари. Овај временски рок, који не изгледа претјерано кратак у поређењу с оним који постоје у правним системима других држава чланица, не чини претјерано тешким или практично немогућим коришћење права која предвиђа komunitarno право.“<sup>416</sup>

У случају *Köbler* од СПЕУ је први пут тражено да преиспита дејства одлуке која има карактеристике *res judicata* на основу националних прописа. Међутим, треба прецизирати да је у овом случају, у којем је предметно својство имала пресуда највишег аустријског суда, било ријечи о могућности надокнаде штете од стране државе појединцу, јер је истом било повријеђено неко право засновано на праву ЕУ. Иако је СПЕУ одлучио да држава и у случају одлука највише националне судске инстанце може бити, под одређеним условима, одговорна за надокнаду штете, није улазио у питање могућности преиспитивања овакве судске одлуке: „...треба имати на уму да признање принципа одговорности државе за одлуку суда који одлучује у посљедњој инстанци нема само по себи као посљедицу преиспитивање те одлуке као *res judicata*. Поступак који има за циљ да ту државу учини одговорном нема исту сврху и не подразумева обавезно исте странке као поступак који је резултирао одлуком која је стекла својство *res judicata*. Апликант у поступку утврђивања одговорности државе ће, уколико буде успјешан, обезбиједити налог против ње за претрпљену надоканду штете, али не обавезно и оглашавање ништавим статуса *res judicata* судске одлуке која је одговорна за штету...“<sup>417</sup>

#### 2.4.3.2. Студија случаја – случајеви 453/00 *Kuhne & Heitz*<sup>418</sup> и *i-21* и *Arcor*<sup>419</sup>

Први пут је СПЕУ одлучио да ограничи принцип правне сигурности и допусти могућност преиспитивања коначне управне одлуке у случају *Kuhne & Heitz*, у којем су и постављени услови за остваривање овог права појединца заснованог на праву ЕУ. Пресуда СПЕУ у случају *Kuhne & Heitz* од 13. јануара 2004. године тиче се обавезе управног органа да преиспита своје већ донесене одлуке које су постале коначне када постане очигледно на основу пресуде СПЕУ да су исте засноване на погрешном тумачењу права ЕУ. Чињенично стање случаја је следеће.

<sup>416</sup> *Ibid.*, пасуси 44-45.

<sup>417</sup> Вид.: Случај 224/01 ..., пасус 39.

<sup>418</sup> Вид.: Случај 453/00 *Kuhne & Heitz v Productschap voor Pluimvee en Eieren*.

<sup>419</sup> Вид.: Спојени случајеви 392/04 и 422/04 ...

Од децембра 1986. до децембра 1987. године холандска компанија *Kuhne & Heitz* је извезла одређене количине меса пернатих животиња у државу које нису чланице ЕУ. У царинским декларацијама које су подношене холандским царинским властима роба је разврстана у пододјелак царинске тарифе ЕУ - „ноге и дио ногу“ пернатих животиња. На основу таквих декларација, Холандски биро за рефундацију је овој компанији исплатио, на име повраћаја за извоз, износе који су предвиђени за робу разврстану у овај пододјелак царинске тарифе ЕУ. У случају да је роба у декларацији била разврстана као „остали производи од пернатих животиња“ компанија би имала право на нижи износ повраћаја.

У току 1990. године Холандски биро за рефундацију спровео је контроле у просторијама ове компаније, на основу којих је закључио да роба која је извезена треба да буде разврстана у царинској тарифи ЕУ као „остали производи од живине“, те би на основу тога била примијењивана нижа стопа повраћаја у случају извоза. Као резултат контроле, Холандски биро за рефундацију захтијевао је од компаније *Kuhne & Heitz* плаћање вишка рефундираног износа исплаћеног у прошлости, као и да убудуће своју робу класификује као „остали производи од живине“. *Kuhne & Heitz* је уложила жалбу на овакву одлуку Управном суду Холандије, који је исту одбацио 22. новембра 1991. године. Треба нагласити да компанија *Kuhne & Heitz* у току поступка није затражила од националног суда да упути претходно питање СПЕУ у вези са тумачењем спорних одредби царинске тарифе ЕУ.

СПЕУ је 5. октобра 1994. године донио пресуду по претходном питању истог холандског суда поводом тумачења предметне одредбе царинске тарифе ЕУ, али на захтјев друге холандске компаније, која се такође бавила истом дјелатношћу. У случају *Voogd*<sup>420</sup> СПЕУ је одлучио да у сврху поменутог пододјелка „...нога за коју дио леђа остаје прикачен мора...бити матран ногом.“ Из ове пресуде слиједи да су одлука Холандског бироа за рефундацију, као и пресуда Управног суда Холандије, биле засноване на погрешном тумачењу предметног пододјелка царинске тарифе ЕУ.

Компанија *Kuhne & Heitz* је након пресуде СПЕУ затражила преиспитивање одлуке Холандског бироа за рефундацију на основу које је морала да истом изврши повраћај средстава. Холандски биро за рефундацију је одбацио овај захтјев због истека рокова за коришћење правног лијека, па је одлука постала коначна, због чега компанија *Kuhne & Heitz* подноси жалбу Управном суду Холандије. Овај пут, холандски национални суд тражи претходно мишљење од СПЕУ: да ли је Холандски биро за рефундацију био обавезан да

---

<sup>420</sup> Вид.: Случај 151/93 *M. Voogd Vleesimport en-export BV*, пасус 4.

преиспита пређашњу одлуку засновану на погрешном тумачењу пододјелка царинске тарифе, имајући у виду чињеницу да холандско управно законодавство, у принципу, дозвољава увијек управном органу да преиспита правоснажну управну одлуку, под условом да то не утиче на интересе (не иде на штету) трећих лица?

У својој пресуди СПЕУ је поновио значај принципа правне сигурности:<sup>421</sup> „Правна сигурност је један од бројних општих принципа комунитарног права. Правоснажност управне одлуке, коју је стекла након истека разумних рокова за коришћење правних лијекова, даје допринос таквој правној сигурности, те на основу тога проистиче да комунитарно право у принципу не намеће обавезу управним органима да преиспитују управне одлуке које су на овај начин постале правоснажне.“ Међутим, због специфичности управног законодавства Холандије, СПЕУ је потврдно одговорио на питање националног суда, установљавајући критеријуме за постојање ове обавезе: „Принцип лојалности који проистиче из члана 10 намеће управном органу обавезу да преиспита коначну одлуку, у циљу узимања у обзир тумачења неке битне норме комунитарног права у оном смислу на који је Суд то указао. Управни орган треба да утврди на основу исхода поновног поступка у ком степену је дужан да поново отвори одлуку у том случају, ако то не утиче на интересе трећих лица...Када се све ово узме у обзир...управни орган има обавезу да преиспита правоснажну одлуку, када је за то поднијет званичан захтјев...када:

- на основу националног права, постоји могућност да преиспита своју одлуку;

- је предметна управна одлука постала правоснажна на основу пресуде националног суда највише инстанце;

- је, на основу накнадног тумачења Суда, предметна пресуда била заснована на погрешном тумачењу комунитарног права а да ствар није прослијеђена Суду у облику претходног питања на основу члана 234 ЕЗ;  
и

- заинтересовано лице уложило правни лијек управном органу одмах након што је постало свјесно пресуде СПЕУ.“<sup>422</sup>

Додатне путоказе кад је ријеч о преиспитивању коначне управне одлуке СПЕУ је дао у спојеним случајевима *i-21* и *Arcor*. Ријеч је о двије њемачке компаније које су након контроле надлежних органа морале да плате дажбину везану за лиценцу за обављање послова телекомуникација, те су на овај начин платиле вишемиллионске износе овако утврђене дажбине без коришћења права на жалбу у за то предвиђеном року. Два мјесеца касније, у поступку који је покренуло треће неповезано лице, њемачки суд је огласио пропис који је

<sup>421</sup> Вид.: Случај 453/00 ..., пасус 24.

<sup>422</sup> *Ibid.*, пасус 27-28.

предвиђао предметну дажбину ништавом, јер је он у супротности са правом ЕУ. Одмах након доношења ове пресуде, компаније *i-21* и *Arvor* започињу поступак којим захтијевају повраћај плаћене дажбине, али надлежни првостепени суд исти одбацује, са образложењем да предметна дажбина није била оспорена на начин прописан законом у погледу рокова, те да је одлука постала правоснажна (*final*) и неспорна (*conclusive*). Обје компаније су уложиле правни лијек надлежном жалбеном суду, који је одлучио да застане са поступком и препусти дилеме око компатибилности СПЕУ. Треба нагласити да је ријеч о у правном смислу потпуно другачијој ситуацији него у случају *Kubne & Heitz*, јер је холандска компанија искористила све правне лијекове које је имала на располагању, док у спојеним случајевима *i-21* и *Arvor* није уложен нити један правни лијек. СПЕУ је у својој одлуци апострофирао да је у циљу постојања могућности да национални суд поново отвори случај у коме је одлука стекла својство коначности неопходно испунити четири услова из пресуде *Kubne & Heitz* и додатно је појаснио да „...члан 10 ЕЗ, у вези са чланом 11(1) Директиве 97/13, захтијева да национални суд утврди да ли законодавство које је очигледно у супротности са комунитарним правом, као што је оно у главном поступку и на којем се заснива плаћање предметних дажбина, представља „очигледну незаконитост“ у значењу које има у националном праву. Уколико је то случај, на националном суду је да донесе неопходни закључак у складу са националним правом по питању преиспитивања предметних одлука.“<sup>423</sup>

У случају *Kubne & Heitz*, као најзначајнијем по овом питању, СПЕУ је на суптилан начин повукао границу између принципа правне сигурности и повезаног концепта *res judicata*, са једне стране, и захтјева за осигурањем пуног дејства права ЕУ на основу члана 10 УФЕУ са друге.<sup>424</sup> Међутим, на овај начин постојање принципа правне сигурности се не доводи у питање. Пресуда у случају *Kubne & Heitz* је далеко од укидања принципа *res judicata* који је СПЕУ у случају *Eco Swiss* препознао као један од основних принципа националних правосудних система.. Оно што ова пресуда указује јесте да гаранције *res judicata* нису апсолутне природе и да ће у неким случајевима морати бити стављене са стране када је ријеч о заштити појединца. Другим ријечима, *res judicata* није сâма по себи крај, већ покушај постизања одређених циљева који могу доћи у сукоб са неким другим циљевима, а у смислу да вриједности које се налазе у

<sup>423</sup> Вид.: Спојени случајеви 392/04 и 422/04 ..., пасус 73.

<sup>424</sup> Вид.: Bernhard Rudolf Hofstötter: **The Problem of Non-Compliant National Courts in European Community Law**, Dissertation Nr. 3017, Universität St. Gallen, crp. 84.

основи *res judicata*, као што су правна сигурност односно правни мир, морају бити уравнотежене са сукобљеним интересом као што је постизање правде за појединце у спору.<sup>425</sup>

Мишљења смо да би се околности наведених случајева могле лако пренијети и на поље опорезивања. Посебно зато што преиспитивање раније донесене одлуке пореског органа која је била заснована на погрешном тумачењу права ЕУ не би утицало негативно на интересе трећих лица, осим у неким изузетним случајевима. Зато је пресуда у случају *Kubne & Heitz* јако корисно средство да порески обвезници натјерају националне пореске власти да преиспитају раније донесено пореско рјешење којим је разрезан порез, а касније се испостави да је оно засновано на погрешном тумачењу права ЕУ.

Случај *Kubne & Heitz*, као и спојени случајеви *i-21* и *Arcor* уобличили су (прецизније сузили) услове за остваривање овог права. Уколико се ситуација сагледа реално, јако је мало правних система који предвиђају могућност преиспитивања одлука без рока, што је један од основних процесних услова који морају бити испуњени. Такође, појам „очигледне незаконитости“ је јако неодређен, тако да ће порески обвезник значајно зависити од дискреционе процјене националног суда. Порески обвезник који тражи праведну сатисфакцију лако се може наћи у ситуацији *a fronte praecipitium a tergo lupi*<sup>426, 427</sup>.

Интересантно је анализирати да ли на основу Закона о општем управном спору (у даљем тексту: ЗУП) постоји евентуална могућност да се у црногорском пореском систему порески обвезници позову на предметну могућност. Основни предуслов, тачније непостојање временског рока који ограничава употребу правног лијека, испуњавају три ванредна правна лијека: понављање поступка, поништавање и укидање по основу службеног надзора и оглашавање рјешења ништавим. Иако ЗУП код поништавања и укидања по основу службеног надзора уопште не одређује постојање рока, а ни трећи ванредни правни лијек не поставља ограничења („у свако доба“), ипак сматрамо да је понављање поступка најбољи правни лијек у покушају оспоравања пореског рјешења донијетог у супротности са правом ЕУ. Проблем лежи прије свега у основима за коришћење друга два правна лијека, који пореском обвезнику јако тешко могу пружити шансу да оспори пореско рјешење. Међутим, када је ријеч о

---

<sup>425</sup> Вид.: Francesco Tesauro: **The EU Prohibition of Abuse of Law and the Limits of the Principle of „External“ Res Judicata in Conflict with European Law**, (y: *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. Paquale Pistone), International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, стр. 512.

<sup>426</sup> Дослован превод ове латинске сентенце је – између литице (провалије) и чопора вукова; међутим у нашем вокабулару је адекватнији превод – између чекића и наковња.

<sup>427</sup> Вид.: Robert Attard: **Revoking the Irrevocable: The Need to Give Taxpayer an Effective Protection of Rights Granted by the EC Treaty Even in the Case of Final Non-Appealable Act**, (y: *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. Paquale Pistone), International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, стр. 525.

понављању поступка, ситуација је потпуно другачија. Иако је за коришћење овог правног лијека предвиђен субјективни рок од једног мјесеца и објективни рок од пет година<sup>428</sup>, ЗУП предвиђа да се изузетно исти може користити и после пет година, између осталог и када „...се рјешење органа који је водио поступак заснива на неком претходном питању, а надлежни орган је то питање касније ријешио битно другачије...”<sup>429</sup> Дакле, мишљења смо да је ова одреба ЗУП-а идеална за случајеве када порески обвезници желе да оспоре неко пореско рјешење, након што СПЕУ донесе пресуду о неусклађености одређене пореске националне норме са правом ЕУ. Из смисла одредаба ЗУП-а везаних за овај правни лијек, извлачимо закључак да је једино ограничење субјективни рок од мјесец дана: „...од дана када је могла употријебити нови акт (пресуду, рјешење)...”<sup>430</sup> На црногорском правосуђу је да одреди који је то тачно моменат, али мишљења смо да порески обвезник не може „употријебити нови акт“ прије дана објављивања у „Службеном гласнику ЕУ“. С друге стране, могућност да се правни лијек изјави директно правосудним органима Црне Горе јесте ограничена. Најефикасније правно средство против пресуде Управног суда, којом је одлучено о пресуди везаној за пореску обавезу, јесте захтјев за понављањем поступка, под следећим основом: „...странка сазна за нове чињенице, или нађе или стекне могућност да употријеби нове доказе на основу којих би спор био повољније ријешен за њу да су те чињенице, односно докази били изнесени или употријебљени у ранијем судском поступку...”<sup>431</sup> Чињеница која причињава проблеме јесте та што је могућност коришћења овог правног лијека ограничена субјективним роком од 30 дана и објективним од пет година.<sup>432</sup>

---

<sup>428</sup> Вид.: Сретен Ивановић: Коментар Закона о општем ..., стр. 519.

<sup>429</sup> Вид.: члан 244. став 5. Закона о општем управном поступку, Службени лист РЦГ, бр. 60/2003 од 28.10.2003.

<sup>430</sup> Ibid, члан 247. став 1. тачка 3.

<sup>431</sup> Вид.: члан 47. став 1. тачка 1. Закона о управном спору, "Службени лист РЦГ", бр. 60/03

<sup>432</sup> Вид.: Сретен Ивановић: **Коментар Закона о управном спору – са судском праксом**, Специјал Подгорица, 2004, стр. 306.

### III – ЗАШТИТА СЛОБОДА КРЕТАЊА ОД СТРАНЕ СПЕУ

Порески обвезници нису заштићени од дискриминације и рестрикција слобода кретања само зато што плаћају порезе, већ зато што потпадају под персонално и садржинско подручје (поље) заштите Уговора. Јасно је да аутори УФЕУ нису предвидјели основне слободе, као и клаузуле о забрани дискриминације, које нису специфично формулисане за пореско право, да буду свеобухватан инструмент за реализацију сврхе права ЕУ у области директних пореза.<sup>433</sup> Уствари, нису порески обвезници ти који су заштићени, већ радници, привредна друштва и пружаоци услуга који остварују приходе на основу својих прекограничних активности. Заштита у пореској сфери је само посљедица чињенице да су одређена лица користила слободе на унутрашњем тржишту.<sup>434</sup> Ефикасна заштита слобода кретања подразумева анализу и разумијевање три међусобно повезане области: 1) предмет заштите – слободе кретања загарантоване УФЕУ; 2) поступак оцјене усклађености националне пореске мјере са правом ЕУ; 3) поступање националних власти након установљавања повреде слобода кретања.

#### 1. ПРЕДМЕТ ЗАШТИТЕ – СЛОБОДЕ КРЕТАЊА

Основно питање у остваривању права загарантованих УФЕУ је одређење поља примјене слобода кретања. Дакле, предуслов остваривања права грађана ЕУ је постојање ситуација на унутрашњем тржишту ЕУ које су покривене неком од основних слобода: „*Ситуације које улазе у поље примјене комунитарног права укључују оне које се тичу коришћења основних слобода загарантованих Уговором, посебно оних које се тичу слобода кретања и резидентства у оквиру територије државе чланице...*“<sup>435</sup> У области директних пореза ова права и слободе су: право на слободу кретања и резидентства - настањивања (члан 21), слобода кретања радника (чланови 45-48), слобода пружања услуга (чланови 56-62), слобода оснивања – пословног настањивања (чланови 49-55), слобода кретања капитала и плаћања (чланови 63-75). Када је ријеч о слободи кретања добара, она због своје природе има веома ограничену примјену у области директног опорезивања, па

<sup>433</sup> Вид.: Moris Lehner: **Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty**, EC Tax Review, 2000-1, стр. 5.

<sup>434</sup> Вид.: Adam Zalasinski: *Acte Clair, Acte Éclairé ...*, стр. 336.

<sup>435</sup> Вид.: Случај 544/07 Uwe Rüffler v Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Walbrzychu, пасус 63.

практично једини случај који се односи на ову проблематику представља предмет 18/84 *Commission v France*.<sup>436</sup>

Поред питања поља заштите, када је ријеч о примјени слобода кретања, дилему о начину поступања представљају и случајеви када је могуће примјенити више слобода истовремено. Са овим проблемом СПЕУ се сусрео нпр. у случају *Cadbury Schweppes*<sup>437</sup>, у којем је национално законодавство имало рестриктивна дејства чак на три слободе: слободу оснивања, слободу пружања услуга и слободу кретања капитала. Иако УФЕУ не садржи нити једну одредбу о приоритету примјене основних слобода, СПЕУ је у својој пракси установио принцип приоритета слобода. Два основна правила у случају примјене више од једне слободе у предметном случају су да ће спорно национално законодавство бити анализирано у свјетлу искључиво једне од слобода, те да одлука о избору зависи од сврхе (циља) предметног законодавства.<sup>438</sup> Међутим, као што је често случај, пракса СПЕУ ни у овој проблематици није у потпуности конзистентна, те поменута начела могу имати изузетке, који се најчешће појављују у случају преклапања слободе оснивања и слободе кретања капитала. Одступања се тичу како правила да се рестриктивно законодавство анализира искључиво у свјетлу једне слободе, тако и правила да одлука о којој ће слободи бити ријеч зависи од сврхе законодавства.

### 1.1. СЛОБОДА КРЕТАЊА И РЕЗИДЕНТСТВА (НАСТАЊИВАЊА)

Члан 21 УФЕУ утврђује да сваки грађанин ЕУ има право на слободно кретање и слободно настањивање у оквиру територије држава чланица. Практика СПЕУ је експлицитна да се оно примјењује искључиво у прекограничним ситуацијама: „*грађанство Уније, које се заснива на члану 8 Уговора ЕЗ, не предвиђа проширивање подручја примјене *ratione materiae* Уговора на интерне ситуације које немају везу са комунитарним правом*“.<sup>439</sup> Ово опште правило треба бити примјењивано у вези са чланом 18 УФЕУ о забрани дискриминације на основу држављанства, али само у случају када

---

<sup>436</sup> Види горе, стр. 31.

<sup>437</sup> Вид.: Случај 196/04 *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, пасус 29.

<sup>438</sup> Вид.: Случај 492/04 *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH v Finanzamt Emmendingen*, пасус 19.

<sup>439</sup> Вид.: Спојени случајеви 64/96 и 65/96 *Land Nordrhein-Westfalen v Kari Uecker and Vera Jacquet v Land Nordrhein-Westfalen*, пасус 23.

се није могуће ослонити на неку другу одређенију одредбу (слободу кретања).<sup>440</sup> Најчешће преклапање слободе настањивања постоји са слободом кретања радника, а везано за опорезивање пензија. Најбољи примјер који осликава ову дилему је случај *Turpeinen*, који се тичао опорезивања пензије финске држављанке која се преселила у Шпанију. Финске пореске власти су примијениле неповољнији порески режим у односу на пензију коју је госпођа *Turpeinen* примала искључиво због чињенице да је она промијенила своје резидентство и преселила се у Шпанију. СПЕУ је овакву пореску мјеру окарактерисао као дискриминацију слободе настањивања, те заузео став да у оваквим ситуацијама није примјењива слобода кретања радника: „...лица која су цијелу своју радну активност спровела у држави чланици чији су држављани, а која користе право настањивања у другој држави чланици искључиво послје одласка у пензију, без намјере да раде у тој држави, не могу да се позивају на слободу загарантовану чланом 39 ЕЗ“.<sup>441</sup> Став да се слобода резидентства превасходно односи на случајеве дискриминаторских пореских одредби везаних за грађане ЕУ који су отишли у пензију и не остварују било који други вид економских активности СПЕУ потврђује и појашњава у каснијој пресуди случаја *Rüffler*: „Лица која након одласка у пензију напусте државу чији су држављани и у којој су провели свој цијели радни вијек у циљу заснивања резидентства у другој држави чланици, остварују право које члан 18(1) ЕЗ повјерава сваком грађанину ЕУ да се креће и заснива резидентство слободно у оквиру државе чланице...“<sup>442</sup>

## 1.2. СЛОБОДА КРЕТАЊА РАДНИКА

УФЕУ чланом 45 гарантује слободу кретања радника, која подразумијева укидање свих врста дискриминације засноване на држављанству радника држава чланица у погледу запослења, надокнаде као и других услова рада. СПЕУ је у случају *Biehl* установио правило да би начело једнакости у случају надокнаде за рад било нарушено уколико би постојала дискриминација на основу националних прописа о порезу на доходак физичких лица: „...радници који су држављани неке државе чланице морају уживати на територији друге државе чланице исте пореске погодности као и радници који су њени држављани.“<sup>443</sup> У складу са оваквим становиштем, Уредба о

---

<sup>440</sup> Вид.: Vanessa E. Metzler: **The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation**, (y: *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, eds. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer), Spiramus Press, 2010, стр. 30.

<sup>441</sup> Вид.: Случај 520/04 Pirkko Marjatta Turpeinen, пасус 16.

<sup>442</sup> Вид.: Случај 544/07 ..., пасус 56.

<sup>443</sup> Вид.: Случај 175/88 ..., пасус 12.

слободи кретања радника у оквиру ЕУ предвиђа да радници који су држављани једне државе чланице, а који раде на територији друге државе чланице, имају право на исте пореске погодности као и радници који су домаћи држављани.<sup>444</sup>

Појам радника подразумијева лице запослено уз надокнаду под надзором послодавца: „...есенцијална особина радног односа је да одређени временски период лице пружа услуге за и под назором другог лица, а за узврат добија надокнаду“.<sup>445</sup> На овај начин СПЕУ широко тумачи ЕУ концепт радника и најчешће га дефинише на основу радног права већине држава чланица.<sup>446</sup> У неким „сумњивим“ случајевима СПЕУ се служи циљним тумачењем, те уколико је ријеч о стварној и суштинској активности, под радником подразумијева и лице које посједује уговор по позиву (*call-on contracts*) када лице остаје на располагању у случају позива послодавца<sup>447</sup> или уговор о дјелу (*part-time contracts*) иако је надокнада нижа од минималне зараде на основу националних прописа, посматрана самостално или заједно са било којом другом врстом прихода.<sup>448</sup>

Једноставније речено, заштиту на основу члана 45 УФЕУ уживају тзв. “прекогранични радници”, који су, иако живе у једној држави чланици, запослени на територији друге државе чланице. Дакле, ова лица прелазе границу у сврху обављања радног односа код послодавца који је резидент друге државе чланице. Међутим, поставља се питање да ли имају право на заштиту они радници који су држављани једне државе чланице у којој су и запослени, али се у одређеном тренутку селе на територију друге државе чланице и у њој заснивају резидентство, настављајући да раде у држави поријекла. СПЕУ је проширио заштиту и на ове ситуације тзв. “обрнутих прекограничних радника” (*reverse frontier workers*): “...мјере које су у стању да ставе у неповољан положај грађане Заједнице када желе да спроводе професионалне активности на територији државе чланице која није њихова држава резидентства. Ово укључује, посебно, држављане Заједнице који желе да наставе са економском активношћу у одређеној држави чланици након што су пребацили своје резидентство у другу државу чланицу.”<sup>449</sup> Као што је већ речено, у пракси СПЕУ слобода кретања радника се најчешће преклапа са слободом резидентства, о чему најбоље свједочи случај *Elsen*. У овом предмету СПЕУ је закључио да предметно законодавство, осим што је у супротности

<sup>444</sup> Вид.: Council Regulation (EEC) No. 1612/68 of 15 October 1968 on freedom of movement for workers within the Community, OJ English Special Edition 1968 (II), p.475.

<sup>445</sup> Вид.: Случај 66/85 Deborah Lawrie-Blum v Land Baden – Württemberg, пасус 17.

<sup>446</sup> Вид.: Случај 66/85 ..., пасус 16.

<sup>447</sup> Вид.: Случај 357/89 V. J. M. Raulin p. Minister van Onderwijs en Wetenschappen, пасус 14.

<sup>448</sup> Вид.: Случај 53/81 D. M. Levin v Staatssecretaris van Justice, пасуси 17-18.

<sup>449</sup> Вид.: Случај 527/06 R.H.H. Renneberg v Staatssecretaris van Financiën, пасус 44.

са слободом кретања радника, крши и слободу резидентства.<sup>450</sup> Интересантно, СПЕУ у овом предмету проширује примјену слободе резидентства и на ситуације обрнутих пограничних радника: *“Норме као оне у главном поступку су неповољније за држављане Заједнице који су остварили своје право на слободу кретања и резидентства у државама чланицама, као што их гарантује члан 8а Уговора ЕЗ (сада, након измјена, члан 18 ЕЗ). Вршећи трансфер свог резидентства у другу државу чланицу док наставља да ради у Њемачкој, држављанин Заједнице би (на основу прописа те државе) аутоматски изгубио кредит за периоде дјечије његе окончане у држави резидентства.”*<sup>451</sup>

### 1.3. СЛОБОДА ПРУЖАЊА УСЛУГА

Члан 56 УФЕУ предвиђа забрану дискриминације држављана једне државе чланице да пружају услуге у другој држави чланици. Под услугама посебно подразумијева: 1) индустријске услуге; 2) комерцијалне услуге; 3) занатске услуге; 4) професионално пружање услуга.

Када је ријеч о слободи пружања услуга, најчешћи случај преклапања на пољу директних пореза ове слободе је са слободом кретања капитала и тада треба утврдити која од њих има приоритет. Са овом дилемом СПЕУ се сусрео у случају *Fidium Finanz*, у којем је предметно њемачко законодавство ограничавало могућност пружања банкарских и финансијских услуга постојањем писаног одобрења федералних власти, а услов за његово добијање је да ове институције имају своју централу управе, или уколико су дијелови страних привредних субјеката, сталну пословну јединицу, на територији Њемачке. Пошто се швајцарска компанија *Fidium Finanz* бавила одобравањем кредита грађанима на територији Њемачке, а није имала сталну пословну јединицу, Савезна канцеларија за супервизију финансијских услуга јој је одузела право да се бави овом активношћу. Сматрајући овакво законодавство у супротности са правом ЕУ, компанија *Fidium Finanz* је поднијела жалбу, сматрајући да оно крши њену слободу кретања капитала, која се - за разлику од осталих слобода - примјењује и у односу на лица из трећих држава. У вези са тим, њемачки суд је упутио питање СПЕУ да ли давање кредита на комерцијалној основи представља пружање услуга или је под заштитом слободе

<sup>450</sup> Вид.: Случај 135/99 Ursula Elsen v Bundesversicherungsanstalt für Angestellte, пасус 36.

<sup>451</sup> *Ibid.*, пасус 34.

кретања капитала, те да ли поменуто условљавање пословања на територији Немачке представља мјеру у супротности са правом ЕУ.<sup>452</sup>

СПЕУ је поновио свој устаљени став из праксе да у посебним случајевима, када се једно законодавство тиче двије слободе кретања, треба утврдити која од њих преовладава, тј. има приоритет у предметном случају<sup>453</sup>, а мјера ће бити анализирана искључиво у контексту једне од слобода, јер се друга може сматрати у потпуности секундарном, па ће се узети у обзир заједно са првом.<sup>454</sup> У оваквим ситуацијама СПЕУ као одлучујући критеријум узима циљ законодавства. Пошто је циљ предметног њемачког прописа супервизија пружања финансијских услуга, иако предметна мјера представља очигледну рестрикцију (ограничење) слободе кретања капитала, може се сматрати само неизбјежном посљедицом ограничења слободе пружања услуга. Због тога компанија Fidium Finaz у предметном случају није имала право на заштиту, јер слобода пружања услуга није доступна лицима из трећих држава.<sup>455</sup>

#### 1.4. СЛОБОДА ОСНИВАЊА (ПОСЛОВНОГ НАСТАЊИВАЊА)

Слобода оснивања (пословног настањивања) регулисана члановима 49-55. УФЕУ, предвиђа могућност да држављани једне државе чланице без ограничења оснивају заступништва, сталне пословне јединице или компаније, као и да обављају предузетничке активности (самозапослена лица) на територији друге државе чланице. Дакле, генерално ријеч је о могућности предузимања свих облика економске активности на територији друге државе чланице.<sup>456</sup> По питању разграничења слободе оснивања од слободе кретања капитала, СПЕУ

<sup>452</sup> Вид.: Случај 452/04 Fidium Finaz AG v Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, пасус 22.

<sup>453</sup> Вид.: Случај 71/02 Herbert Karner Industrie-Auktionen GmbH v Troostwijk GmbH, пасус 47.

<sup>454</sup> Вид.: Случај 390/99 Canal Satélite Digital SL v Administración General del Estado, пасус 31.

<sup>455</sup> Вид.: Случај 452/04 ..., пасуси 48-50.

<sup>456</sup> У пракси СПЕУ на званичном енглеском језику не постоји јединствени термин права ЕУ који би означавао све облике економских активности, већ се јавља у виду три синонима: 1) *Undertaking* – који је генерално најчешћи и указује на спровођење економске активности и држање средстава пословања везаним за исту; 2) *Enterprise* – користи се обично када постоји нека специфична потреба, као нпр. у случају кад је неопходна усклађеност са међународно прихваћеном терминологијом; 3) *Business* – у оквиру пореског права ЕУ овај термин се налази у оквиру шире димензије концепта *undertaking*. У том смислу види више у – Paquale Pistone: „**Enterprise**“, „**Business**“ and **Business Profits**“ in **EU Tax Law**, (y: *The Meaning of „Enterprise“, „Business“ and Business Profits“ Under Tax Treaties and EU Tax Law*, ed. Guglielmo Maisto), International Bureau of Fiscal Documentation, 2011, стр. 20. Са друге стране, садржина појма „економске активности“ је прецизно одређена у пракси СПЕУ: „...свака активност која се састоји од погуде добара и услуга на одређеном тржишту јесте економска активност...“. Види више: Случај 309/99 J. C. J. Wouters, J. W. Savelbergh and Price Waterhouse Belastingadviseurs BV v Algemene Raad van de Nederlandse Orde van Advocaten, intervenier: Raad van de Balies van de Europese Gemeenschap, пасус 47. Општа дефиниција економске активности гласи: све активности које, са мотивом или без мотива да се оствари профит, директно

установљава критеријум „дефинитивног утицаја“ над одлучивањем компаније: „...држављанин државе чланице који има учешће у капиталу компаније основане у другој држави чланици које му даје дефинитивни утицај над доношењем одлука компаније и омогућава да одређује њене активности користи слободу оснивања“.<sup>457</sup>

Међутим, оно што је интересантно примијетити јесте то да СПЕУ није изградио прецизан и јасан критеријум шта у формалном смислу представља учешће које даје ову врсту утицаја над компанијом. Овакав став је, са једне стране, оправдан јер некада проценат учешћа у капиталу компаније не мора да буде релевантан фактор, пошто се са учешћем знатно испод 51% може, у случају велике дисперзије акција, посједовати овакав утицај. Међутим, ова медаља има и другу страну, која се огледа у дискреционој могућности да СПЕУ од случаја до случаја тумачи предметни критеријум. За прекогранична учешћа у капиталу у оквиру ЕУ практично је релевантно да ли ће се у датом случају примјенити слобода оснивања или слобода капитала; међутим, стање је у потпуности другачије када је ријеч о трећим државама. Када се предметна ситуација тиче лица из трећих држава, овај критеријум постаје круцијалан за остваривање њихових права. У случајевима који укључују треће државе, постоји дилема да ли се обије слободе примјењују истовремено или примјена једне искључује примјену друге.<sup>458</sup> Уколико СПЕУ установи постојање дефинитивног утицаја на одлучивање, тада се примјењује слобода оснивања, а не слобода кретања капитала, тако да лица из трећих држава немају право на заштиту. Зато, непостојање јасног критеријума пружа могућност СПЕУ да у предметном случају доноси *ad hoc* одлуке, које некада могу имати примјесе протекционизма у корист држава чланица а против лица (појединаца и компанија) из трећих држава. Примјетно је да у случајевима када се рестриктивно законодавство примјењује у контексту трећих држава СПЕУ тумачи веома широко поље примјене слободе оснивања. Сходно томе, пракса СПЕУ показује да се у граничним случајевима, у којима су заступљени и елементи слободе кретања капитала и елементи слободе оснивања, заштита често пружа само по основу члана 49 УФЕУ, тако да

---

или индиректно, у новцу или добрима, пропорционално или не, остварују накнаду. Уз то активности морају бити стварне и супстинске, а не чисто маргиналне и пратеће. Види више у: Dennis Weber: **Tax Avoidance and EC Treaty Freedoms – A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance**, Kluwer Law International, 2005, стр. 11.

<sup>457</sup> Вид.: Случај 251/98 С. Baars v Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem, пасџ 22.

<sup>458</sup> Вид.: Sigrid Hemels, Joost Rompken, Patrick Smet, Isabelle De Waele, Steffan Adfeldt, Gottfried Breuninger, Markus Ernst, Viviane Carpentier, Siamak Mostafavi: **Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority? Conflicting visions of National Courts and ECJ**, EC Tax Review, 2010-1, Kluwer Law International BV, стр. 20.

држављанин треће државе тада не може да се позове да му је нарушена слобода оснивања, јер се она на њега не распростире.<sup>459</sup>

#### 1.4.1. Изузетак од правила циља законодавства – Случај *Lasertec*

Добар примјер одступања СПЕУ од начела да приоритет у примјени слобода треба заснивати на циљу законодавства представља случај *Lasertec*, који се тичао њемачких норми о утањеној капитализацији. У предметном спору, њемачке пореске власти су промијениле карактер (правну природу) камате у дивиденду (скривена расподела профита), исплаћену од стране њемачке резидентне компаније швајцарској нерезидентној компанији *Lasertec*. До рекласификације је дошло зато што предметно њемачко законодавство предвиђа као услов примјене власништво од 25% нерезидентног зајмодавца у капиталу резидентног исплатиоца, а у предметном случају је швајцарска компанија била власник двије трећине акција компаније зајмопримца. Њемачка компанија (тужилац у главном поступку) је устала са жалбом у којој тврди да предметне норме крше слободу кретања капитала, па се њемачки суд нашао у дилеми која слобода треба да буде примјењена - слобода оснивања или слобода кретања капитала, те стога исту упућује у форми претходног питања СПЕУ.

У предметном случају, СПЕУ је примијенио аналогију из случаја *Thin Cap Group Litigation* који се такође тичао норми о утањеној капитализацији Велике Британије<sup>460</sup>, у којем је заузео став да се: „...националне одредбе које предвиђају промјену карактера камате у исплату профита, исплаћене од стране резидентне компаније (компанија зајмопримац) у погледу зајма узетог од стране нерезидентне компаније (компанија зајмодавац), примјењују само у ситуацијама када компанија зајмодавац има дефинитивни утицај над компанијом зајмопримцем, или је сама контролисана од стране компаније која има такав утицај.“<sup>461</sup> Вјероватно из овог разлога СПЕУ је предмет *Lasertec* сматрао за *acte clair*, па је одлуку донио у форми образложеног рјешења.<sup>462</sup>

Спорна тачка случаја *Lasertec* је начин на који је СПЕУ установио постојање критеријума „доминантног утицаја“ на одлучивање. Основна дилема јесте да ли исти треба установити на

---

<sup>459</sup> Вид.: Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов: **Право Европске уније о директним порезима и треће државе – Екстерна димензија слободе кретања капитала**, Анали Правног факултета у Београду, година LIX, 2/2011, стр.13.

<sup>460</sup> Вид.: Tom O'Shea: **Thin Cap GLO and Third-Country Rights: Which Freedom Applies?**, Center for Commercial Law Studies, April 23, 2007, стр. 371.

<sup>461</sup> Вид.: Случај 524/04 ..., пасус 28.

<sup>462</sup> Вид.: Tom O'Shea: **Third Country Denied Freedom of Establishment Rights in Lasertec**, Tax Notes Int'l, June 4, 2007, стр. 2.

основу уобичајеног става СПЕУ да је релевантан циљ националног законодавства, или као критеријум треба узети фактичко стање у случају. Констатујући да се предметно законодавство примјењује када резидент исплаћује камату нерезиденту који има значајно учешће (*substantial holding*) (преко 25% у његовом основном капиталу), СПЕУ износи став који је подложен различитим тумачењима: „...национална мјера о којој је ријеч у главном поступку је предвиђена да се примјењује, без обзира на прецизан лимит, на учешћа која власнику дају дефинитивни утицај на одлуке компаније о којој је ријеч и дају му могућност да одређује њене активности...“.<sup>463</sup>

На овај начин СПЕУ изводи закључак да се у неким случајевима може сматрати да законодавство које као услов предвиђа посједовање 25% капитал учешћа, или чак и мање, има за циљ његову примјену на ситуације које дају власнику дефинитивни утицај на одлучивање компаније.<sup>464</sup> Овако дискутабилан став Суд подупиरे неспорном чињеницом да у конкретном случају нерезидентна компанија *Lasertec* посједује двије трећине основног капитала њемачке резидентне компаније, што јој несумњиво даје фактичку контролу над њом, те слиједи да се конкретни случај налази у пољу примјене слободе оснивања. Као резултат, иако је предметна мјера имала рестриктивни карактер, компанија *Lasertec* која је резидент треће државе (Швајцарске) је због ове чињенице остала без заштите на основу УФЕУ. Исте ставове СПЕУ је поновио у случају *Scheunemann*, који се тицао њемачког пореза на насљеђе, код којег је спорну пореску олакшицу било могуће користити искључиво у случајевима власништва над најмање 25% учешћа у капиталу компаније.<sup>465</sup> У овој пресуди СПЕУ износи сличан став као у предмету *Lasertec*: „...у циљу пружања предметних пореских погодности у главном поступку, њемачки законодавац је одредио лимит капитал учешћа толико високо да је акционар у капиталу компаније у стању да утиче над управљањем и контролом...“<sup>466</sup>

Међутим, сматрамо очигледним да у овом случају СПЕУ на индиректан начин установљава правило да као критеријум за одлуку која слобода треба бити примјењена не узима циљ законодавства, већ фактичку висину капитал учешћа акционара. Уколико би параметар био једино циљ законодавства, онда би се у пракси ријетко могло догодити да се искључиво на

---

<sup>463</sup> Вид.: Случај 492/04 ..., пасус 22.

<sup>464</sup> Вид.: Axel Cordewener, Georg W. Kofler, Clemens Philipp Schindler: **Free Movement of Capital and Third countries – Exploring the Outer Boundaries with Lasertec, A and B and Halböck**, European Taxation, 2007, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 374.

<sup>465</sup> Вид.: Случај 31/11 Marianne Scheunemann v Finanzamt Bremerhaven, пасус 29.

<sup>466</sup> Вид.: Tom O'Shea: **German Inheritance Tax Rules Upheld by the ECJ**, Tax Notes Int'l, October 15, 2012, стр. 290

основу капитал учешћа, гдје једно лице или повезана лица имају најмање 25% акција, установљава дефинитиван утицај на одлучивање, јер су могуће и ситуације да се доминантни утицај стекне разним врстама уговора о сарадњи. Тада би у многим случајевима била примјењена слобода кретања капитала. Међутим, овим тумачењем СПЕУ оставља могућност примјене слободе оснивања кад год процијени да у датом случају овај или сличан проценат учешћа у капиталу фактички даје дефинитивни утицај на одлучивање компаније. Предметни став широко отвара врата за дискреционо тумачење сличних ситуација, превасходно везаних за треће државе.

#### 1.4.2. Изузетак од правила приоритета и треће државе – случај *Holböck*

Постоје мишљења да се систематским тумачењем чланова 49 и 63 УФЕУ долази до закључка да се они могу упоредо примјењивати на једну те исту ситуацију, без међусобног искључивања.<sup>467</sup> Већ помињана устаљена пракса је да у случају преклапања двије или више слобода СПЕУ одређену спорну националну мјеру испитује искључиво у свјетлу само једне, коју сматра доминантном у конкретном случају. Међутим, дешава се да СПЕУ некада одступи од овог правила, када је ријеч о преклапању слободе оснивања и слободе кретања капитала. Као што се често дешава у пракси СПЕУ, и предметно правило има изузетке, па се дешава да СПЕУ, умјесто правила доминантне слободе, анализира компатибилност предметне националне мјере у свјетлу обје слободе.<sup>468</sup> Два случаја која треба поменути су *ACT Group Litigation*<sup>469</sup> и *FII Group Litigation*<sup>470</sup>, а чињеница која оправдава одступање од устаљене праксе јесте управо природа ових поступака. Ријеч је о британском институту групног супарничарства, те су пред СПЕУ презентовани само одређени изабрани (тзв. тест) случајеви, на основу којих национални суд треба да донесе одлуку коју је могуће примјенити и на све остале предмете. У питању су спорови у којима је постављено питање компатибилности; истих националних норми, међутим, сваки од њих подразумијева различито чињенично стање. У случају када се поставља питање приоритета између ове двије слободе, свакако су чињенице везане за власништво у капиталу најважније. Логика која се крије иза одлуке СПЕУ

---

<sup>467</sup> Вид.: Renata Fontana: **Direct Investments and Third Countries: Things are Finally Moving ... in the Wrong Direction**, European Taxation, October 2007, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 434.

<sup>468</sup> Овај изузетак није искључиво везан за паралелну примјену слободе оснивања и слободе кретања капитала. У пракси СПЕУ постоје Случајеви у којим је усклађеност националних мјера анализирана истовремено у контексту слободе оснивања и слободе пружања услуга. Вид.: Случај 196/04 ..., пасус 39.

<sup>469</sup> Вид.: Случај 374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Pirelli, Essilor and Sony), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (BMW) v Commissioners of Inland Revenue, пасус 38.

<sup>470</sup> Вид.: Случај 446/04 ..., пасуси 36-38.

да испита спорно законодавство по питању обје слободе је управо непознавање ових чињеница везаних за све спорове пред британским судом, па је Суд претпоставио да постоје случајеви са дефинитивним утицајем и без дефинитивног утицаја на одлучивање.<sup>471</sup>

Ипак, случај *Holböck*<sup>472</sup> је унио највише спорења када је ријеч о могућности анализе усклађености неке националне норме са правом ЕУ а у вези са питањем прекограничне економске активности са трећим државама. Исти се тицао аустријског законодавства опште природе, које се примјењује како на портфолио, тако и на учешћа која дају дефинитиван утицај на одлучивање. СПЕУ је, и поред постојања фактичког дефинитивног утицаја на основу капитал учешћа (2/3 акцијског капитала), одлучио да примијени приступ циља законодавства: „Национално законодавство које подвргава опорезивању пријем дивиденде...без обзира на ниво учешћа које акционар има у компанији која врши расподелу, може се наћи на пољу оба члана (43 који се тиче слободе оснивања и члана 56 који се тиче слободе кретања капитала).“<sup>473</sup> Међутим, ни у овом предмету акционар није добио ефективну заштиту, јер иако спорна мјера крши слободу кретања капитала, њено постојање је дозвољено због одребе о очувању стечених права: „...јасно је из члана 57(1) ЕЗ да држава чланица може, у односима са државама које нису чланице ЕУ, примјењивати рестриктивне мјере у случају кретања капитала које су покривене овом нормом, иако оне крше принцип слободе кретања капитала из члана 56 ЕЗ, уколико су постојале прије 31. децембра 1993. године.“<sup>474</sup> Одлука да се законодавство тестира из аспекта слободе кретања капитала није, дакле, много значила пореском обвезнику, с обзиром на то да је на основу одребе о очувању стечених права Аустрија ипак могла примјењивати спорно законодавство. Управо примјена одребе о очувању стечених права, је по нашем мишљењу, главни кривац да СПЕУ не обрати довољно пажње на све околности случаја везане за предметну проблематику.

Разлог примјене слободе кретања капитала крије се, по нашем мишљењу, у пасусу 30 предметне пресуде, у коме се СПЕУ, након указивања на исти од стране како аустријског суда, тако и Комисије ЕУ, директно позива на случај *Lenz*<sup>475</sup>. Овај предмет се, међутим, тицао

---

<sup>471</sup> Вид: Sigrud Hemels, Joost Rompen, Patrick Smet, Isabelle De Waele, Steffan Adfeldt, Gottfried Breuninger, Markus Ernst, Viviane Carpentier, Siamak Mostafavi: *op. cit.*, стр. 22.

<sup>472</sup> Вид.: Случај 157/05 Winfried L. Holböck v Finanzamt Salzburg-Land.

<sup>473</sup> *Ibid.*, пасус 24.

<sup>474</sup> *Ibid.*, пасус 39.

<sup>475</sup> Вид.: Случај 315/02 Anneliese Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol. У овом предмету СПЕУ је установио да аустријски систем опорезивања дивиденди представља двоструку рестрикцију. Исти одвраћа аустријске пореске обвезнике од инвестирања у компаније основане у другим државама чланицама, а у исто вријеме, спречава компаније основане у другим државама чланицама од прикупљања капитала на аустријском тржишту. Види више

„унутар – ЕУ“ ситуације, тачније, опорезивања аустријског резидента (њемачки држављанин) у односу на дивиденде примљене из њемачких компанија.<sup>476</sup> Детаљном анализом овог случаја, долази се до закључка да СПЕУ није имао никаквих информација о проценту капитал учешћа пореског обвезника на основу кога су дивиденде исплаћене. Предметна чињеница није неочекивана, јер је у „унутар – ЕУ“ ситуацијама потпуно исто за пореског обвезника која ће слобода бити примијењена, пошто свака пружа подједнак степен заштите. Вјероватно из овог разлога аустријски суд, приликом упућивања претходног питања СПЕУ, није у списе предмета укључио информацију о висини капитал учешћа, јер ова чињеница није била релевантна за остваривање права пореског обвезника. Суочен са ситуацијом да нема података о капитал учешћу, а у складу са својом устаљеном праксом да је расподјела дивиденди покривена слободом кретања капитала<sup>477</sup>, СПЕУ се одлучује за логичан избор и спорне аустријске норме испитује из аспекта слободе кретања капитала. Пресликавањем логике случаја *Lenz*, као *acte clair*, у случај *Holböck*, сигуран да порески обвезник неће имати право на заштиту на основу УФЕУ због примјене одредбе о очувању стечених права, СПЕУ се одлучује без претјераног размишљања за примјену слободе кретања капитала. Поставља се питање која би слобода била примијењена у случају *Holböck* да није постојао прецедентни случај *Lenz*, као и да није било могуће примјенити одредбу о очувању стечених права. Мишљења смо да би СПЕУ далеко више водио рачуна о чињеничном стану случаја, те да би фактичка околност да порески обвезник има доминантни утицај на основу капитал учешћа у швајцарској компанији имала значајно већу тежину.

## 1.5. СЛОБОДА КРЕТАЊА КАПИТАЛА

Слобода кретања капитала је посљедња од свих осталих слобода која је укључена у оснивачки уговор.<sup>478</sup> Први предмет у којем је пресуђено да је мјера из области директног опорезивања изричито супротна са слободом кретања капитала је био случај *Vekooijen* из 2000. године, а први случајеви по питању екстерне димензије слободе кретања капитала (треће државе) су

---

у: Mathieu Isenbaert: **EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 528.

<sup>476</sup> Вид.: Dietmar J. Aigner, Georg W. Kofler: **Austria Clarifies Third-Country Impact of ECJ's Lenz Decision**, Tax Notes Int'l, November 1, 2004, стр. 478.

<sup>477</sup> Вид.: Случај 35/98 ..., пасус 29.

<sup>478</sup> Вид.: António Pedro Braga: **The ECJ Jurisprudence on Third Countries' Movement of Capital Right – Is a Conspiracy in Place?**, The EC Tax Journal, Vol. 11, 2010, стр. 3.

пристигли пред СПЕУ 2006. и 2007. године.<sup>479</sup> На основу члана 63 УФЕУ забрањене су све рестрикције кретања капитала и плаћања између држава чланица, као и између држава чланица и трећих држава. Дакле, ово је једина слобода која се примјењује и у случају рестрикција *vis-à-vis* трећих држава (државе које нису чланице ЕУ). Исто значи да се како резиденти држава чланица, тако и резиденти трећих држава могу позивати на ову слободу у случају кретања капитала између држава чланица и трећих држава.<sup>480</sup>

Додуше, члан 64 сужава поље примјене ове слободе на начин што допушта могућност задржавања рестриктивних мјера које су постојале прије 31. децембра 1993. године, а када је ријеч о Бугарској, Естонији и Мађарској, релевантни датум је 31. децембар 1999. године. Ријеч је о тзв. клаузули о очувању стечених права (*standstill clause, grandfather clause*). Предметно ограничење је једно од оних које свједочи о различитом третману трећих држава и држава чланица.<sup>481</sup> Овај статус потврђује и СПЕУ: „...ова судска пракса, која се односи на рестрикције коришћења слобода кретања у оквиру Заједнице, не може бити у потпуности пренијета на кретања капитала између држава чланица и трећих држава, јер се она одвија у другачијем правном контексту...”<sup>482</sup>

Одредбе УФЕУ не садрже одређење појма кретања капитала, па СПЕУ као релевантно установљава оно из номенклатуре Анекса I Директиве 88/361/ЕЕЗ<sup>483</sup> : 1) директне инвестиције; 2) инвестиције у непокретности [које нису обухваћене под 1)]; 3) пословање хартијама од вриједности на тржишту капитала [које није обухваћено под 1), 4) или 5)]; 4) пословање инсвестиционим јединицама код заједничких подхвата; 5) пословање хартијама од вриједности и другим инструментима на новчаном тржишту; 6) пословање на депозитним

<sup>479</sup> Вид.: Martha O'Brien: **Taxation and the Third Country Dimension of Free Movement of Capital in EU Law: the ECJ's Rulings and Unresolved Issues**, British Tax Review, no. 6, 2008, Thomson Reuters, стр. 630.

<sup>480</sup> Вид.: Steven den Boer: **Freedom of Establishment versus Free Movement of Capital - Ongoing Confusion at the ECJ and in the National Courts?**, European Taxation, June 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 250.

<sup>481</sup> Главну разлику у примјени слободе кретања капитала везану за пореске мјере у ситуацијама трећих држава представљају следећа ограничења: 1) примјена концепта доминантне слободе - слобода кретања услуга и слобода оснивања имају приоритет у примјени (плод судске праксе СПЕУ); 2) клаузула о очувању стечених права – омогућава примјену рестриктивних пореских закона (члан 64 УФЕУ); 3) проширена могућност оправдања рестриктивних мјера – нпр. уколико нема размјене података са државом која није чланица ЕУ (плод судске праксе СПЕУ); 4) Комисија ЕУ или Вијеће ЕУ, на захтјев државе чланице, могу донијети одлуку да се рестриктивна пореска мјера те државе чланице уперена против неке треће државе, није у супротности са УФЕУ уколико је она оправдана неким од циљева ЕУ и уколико је компатибилна са ваљаним функционисањем унутрашњег тржишта (члан 65 став 4 у вези са чланом 64 став 3 УФЕУ); 5) уколико у изванредним околностима кретања капитала из трећих држава угрожавају или пријете да угрозе функционисање економске или монетарне уније, Вијеће ЕУ, на предлог Комисије ЕУ, а након консултација са Европском централном банком, може да донесе заштитне мјере у најдужем трајању од шест мјесеци (члан 66 УФЕУ).

<sup>482</sup> Вид.: Случај 101/05 Skatteverket v A, пасус 60.

<sup>483</sup> Вид.: Council Directive of 24 June 1988 for the implementation of Article 67 of the Treaty (88/361/EEC)

рачунима са финансијским институцијама; 7) кредити повезани са комерцијалним трансакцијама или са пружањем услуга, у којима учествује резидент; 8) финансијски зајмови и кредити [који нису обухваћени под 1), 7) или 11)]; 9) јемства, друге гаранције и заложна права; 10) трансфери код извршења уговора о осигурању; 11) кретања личног капитала (нпр. наследства и поклони); 12) физички увоз и извоз финансијских средстава; 13) остала кретања капитала.<sup>484</sup> Међутим, СПЕУ у својој пракси појашњава да овај списак има само индикативну вриједност, те да та листа није дефинитивна.<sup>485</sup> Уопштено, кретање капитала подразумева: „...држање акција које пружа могућност ефективног учешћа у управљању и контроли (‘директне’ инвестиције) као и стицање акција на тржишту капитала искључиво са намјером финансијске инвестиције која нема за циљ да утиче на управљање и контролу над компанијом (‘портфолио’ инвестиције)”.<sup>486</sup>

Директне инвестиције су улагања извршена да би се остварило трајно учешће у предузећу, при чему је инвеститоров циљ да има ефективан (не нужно већински) глас у управљању предузећем. Портфолио инвестиције су пасивна улагања, чији је једини циљ да инвеститор оствари доходак (дивиденду, камату, капитални добитак или сл.). У пракси се узимају различити нивои учешћа у капиталу да би се разграничиле директне од портфолио инвестиција (често 10%, мада су могући и другачији демаркациони лимити, при чему учешћа изнад лимита представљају директне, а испод лимита портфолио инвестиције). Појашњавајуће белешке уз Директиву 88/361/ЕЕЗ дефинишу, за потребе те директиве, садржај појма „директне инвестиције”. У питању су улагања свих врста од стране физичких лица или предузећа, која служе да би се установиле или одржале трајне везе између лица које обезбјеђује капитал и предузетника, односно предузећа којем се капитал чини доступним да би се обављала каква економска дјелатност. Директне инвестиције обухватају: 1) оснивање и проширење огранка или нових предузећа (филијала у потпуном власништву), која припадају искључиво лицу које обезбјеђује капитал, као и потпуно куповање постојећих предузећа (огранка или филијала у потпуном власништву); 2) учешће у новом или постојећем предузећу (које омогућује власнику удјела да ефективно учествује у управљању предузећем или у контроли над њиме) са циљем установљавања или одржавања сталних економских веза; 3) дугорочне зајмове (партиципативне природе, са трајањем дужим од пет година) са циљем

<sup>484</sup> Вид.: Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов: *оп. cit.*, стр. 8.

<sup>485</sup> Вид.: Случај 11/07 Eckelkamp, пасус 38.

<sup>486</sup> Вид.: Случај 182/08 Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG V Finanzamt München II, пасус 40.

установљавања или одржавања трајних економских веза; 4) реинвестирање добити са циљем установљавања или одржавања трајних економских веза.<sup>487</sup>

Као што је већ речено, у пракси СПЕУ линију разграничења са слободом оснивања чини могућност “дефинитивног утицаја на одлучивање компаније”. Дobar примјер примјене слободе кретања капитала у односу на слободу оснивања представља случај *Glaxo Wellcome*, у коме је СПЕУ, анализирајући циљ спорног законодавства, одлучио да његова примјена не зависи од величине стеченог учешћа у капиталу и није ограничена на ситуације када акционар има дефинитивни утицај на одлучивање (додуше ријеч је о чисто интракомунитарној ситуацији, дакле, без постојања екстерне димензије везане за треће државе), те закључује „...*да се мора сматрати да аспекти слободе кретања капитала који се односе на предметно законодавство преовладавају у односу на оне слободе оснивања. На основу тога, иако законодавство има рестриктивна дејства на слободу оснивања, она су неизбежна посљедица рестрикције слободе кретања капитала...слиједи да предметно законодавство из главног поступка мора бити преиспитано искључиво у свјетлу слободе кретања капитала*”.<sup>488</sup>

## 2. ПОСТУПАК ОЦЈЕНЕ УСКЛАЂЕНОСТИ НАЦИОНАЛНЕ ПОРЕСКЕ МЈЕРЕ СА ПРАВОМ ЕУ

Поступак оцјене усклађености националне пореске мјере (пропис или пракса) начелно не одступа од поступка преиспитивања компатибилности у неком другом дијелу права. Међутим, пошто свака област има неке своје карактеристике иманентне искључиво тој материји, посебно треба водити рачуна о специфичном статусу директног опорезивања у праву ЕУ. По неким ауторима, ове специфичности нису посљедица процесних правила већ посебних метода правног резонувања које се примјењу у случајевима везаним за директне порезе, поготово када је ријеч о тумачењу основних слобода.<sup>489</sup> Фазе кроз које овај поступак пролази су међусобно условљене, у смислу да уколико СПЕУ дође до негативног одговора након анализе у појединој фази, то значи и крај поступка. Поступак у којем СПЕУ цијени усклађеност једне националне мјере са правом ЕУ чине три фазе: 1) утврђивање постојања неопходних претпоставки за примјену (заштиту) основних слобода (грађани ЕУ и

<sup>487</sup> Вид.: Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов: *op. cit.*, стр.12.

<sup>488</sup> Вид.: Случај 182/08 ..., пасуси 50-52.

<sup>489</sup> Вид.: Adam Zalasinski: *Law and Facts* ..., стр. 126.

прекогранична економска активност); 2) утврђивање постојања забрањене препреке интракомунитарној трговини (дискриминација или рестрикција); 3) утврђивање евентуалног оправдања недозвољене мјере (заједно са тестом пропорционалности).

## 2.1. ПРЕТПОСТАВКЕ ПРИМЈЕНЕ ОСНОВНИХ СЛОБОДА

Прву фазу поступка у оцјени усклађености националне мјере са правом ЕУ чини испитивање постојања неопходних претпоставки за примјену неке од слобода кретања: „...нема комунитарног права ван његовог подручја примјене: оно што је битно за његову примјену је униформност у погледу лица и предмета на који се односи...”<sup>490</sup> Дакле, да би слободе кретања загарантоване УФЕУ биле примјењиве у неком случају, неопходно је постојање два предуслова: 1) *ratione personae* - право на заштиту имају само грађани ЕУ; 2) *ratione materiae* - право на заштиту ужива искључиво прекогранична економска активност.

### 2.1.1. *Ratione personae* - грађани ЕУ

Када је ријеч о *ratione personae*, УФЕУ предвиђа да искључиво грађани ЕУ имају право на заштиту права загарантованих основним слободама, и то како физичка лица тако и компаније.

#### 2.1.1.1. Физичка лица

Члан 20 УФЕУ предвиђа да право заштите слобода кретања и слободе резидентства уживају грађани ЕУ, што потврђује и СПЕУ: „Као њемачки држављанин, господин Rießler ужива статус грађанина ЕУ, установљен чланом 17(1) ЕЗ и може, дакле, уколико је неопходно, да се ослони на права повјерена онима са тим сататусом, као што су права на слободу кретања и слободу резидентства у члану 18(1) ЕЗ...”<sup>491</sup> Из ове формулације СПЕУ, како то уређује и УФЕУ, види се да је држављанство неке од држава чланица чињеница на основу које се стиче статус грађанина ЕУ. Фактички, лица која имају заштиту од дискриминаторних и рестриктивних мјера на тржишту ЕУ су држављани држава чланица: “...чланови 39 ЕЗ и 43 ЕЗ се боре против сваке националне норме која је, иако примјењива на недискриминативан начин у погледу држављанства, у стању да држављанима

<sup>490</sup> Вид.: Мишљење АГ у Случају 231/89 Gmurzynska-Bscher v Oberfinanzdirektion Köln, пасус 8.

<sup>491</sup> Вид.: Случај 544/07 ..., пасус 55.

*Заједнице онемогући или учини мање привлачним употребу основних слобода загарантованих Уговором...*<sup>492</sup>

Када је ријеч о држављанству државе чланице, оно се одређује искључиво на основу националних прописа државе чланице.<sup>493</sup>

#### 2.1.1.2. Правна лица

СПЕУ у својој пракси потврђује захтјев из члана 54 УФЕУ да компаније морају имати идентичан третман у праву ЕУ као и држављани ЕУ: „...на основу члана 58 Уговора, компаније које су основане у складу са законом државе чланице, а које имају своје регистровано сједиште, централу управљања или главно мјесто одвијања пословних активности у оквиру Заједнице, треба третирати на исти начин као физичка лица која су држављани држава чланица“.<sup>494</sup>

Дакле, СПЕУ у својој пракси под појмом „сједиште“ (*seat*) компаније, на основу кога се одређује њено држављанство, подразумијева три критеријума: 1) регистровано сједиште (*registered office*); 2) централу управљања (*central administration*); или 3) главно мјесто одвијања пословних активности (*principal place of business*). Свака пореска мјера држава чланица која прави разлику по основу мјеста гдје се налази сједиште управе је забрањена: „...У погледу компанија треба напоменути у овом контексту да њихово сједиште...служи као везујући фактор за правни систем одређене државе чланице, попут држављанства у случају физичких лица...прихватање тврдње да држава чланица у којој компанија има намјеру да користи слободу оснивања може слободно на њу примјенити различити третман само због чињенице да је њено сједиште у некој другој држави чланици лишило би одредбу сваког смисла.“<sup>495</sup> Да би компанија имала право на коришћење слободе оснивања, она мора бити препозната као правно лице, а правни субјективитет може стећи само уколико је инкорпорисана на основу националних прописа државе чланице.<sup>496</sup> Резидентство акционара није од важности за одређење држављанства компаније.<sup>497</sup>

---

<sup>492</sup> Вид.: Случај 212/06 *Government of the French Community, and Walloon Government v Flemish Government*, пасус 45.

<sup>493</sup> Вид.: Declaration on the nationality of the Member State, Official Journal C 191, 29 July 1992.

<sup>494</sup> Вид.: Случај 212/97 *Centros Ltd v Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, пасус 19.

<sup>495</sup> Вид.: Случај 330/91 *The Queen v Inland Revenue Commissioners*, ex parte *Commerzbank AG.*, пасус 13.

<sup>496</sup> Вид.: Peter Behrens: **A Comparative Analysis of Connecting Factors Used for the Determination of the Proper Law of Companies**, (in: *Residence of Companies Under Tax Treaties and EC Law*, ed. Guglielmo Maisto), International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, стр. 14.

<sup>497</sup> Вид.: Случај 299/02 *Commission of the European Communities v Kingdom of Netherlands*, пасус 21.

Начелно, под појмом компанија се подразумејева пословно удружење формирано од стране једног или више лица са циљем одвијања лукративне (профитне) активности.<sup>498</sup> Слично, појам компаније у оквиру значења које има у складу са чланом 54 УФЕУ, подразумејева све субјекте који се сматрају компанијама на основу националних законодавстава из области грађанског и трговинског права, а СПЕУ му даје и шире значење, те покрива и субјекте који се користе за остваривање профита, као што су задруге (*co-operatives*) или ортачка друштва, чији је статус регулисан на основу приватног или јавног права. Оно што СПЕУ поставља као општи критеријум је тест лукративног циља (*profit motive test*), пошто за компаније које не стварају профит искључује могућност остваривања користи на основу овог члана.<sup>499</sup>

Случај *Halliburton* показује како компаније из трећих држава могу на индиректан начин стећи заштиту за своје пословање на територији ЕУ. Ово је ситуација када матична компанија - резидент треће државе оснује своју филијалу (компанију) на територији ЕУ, у складу са законом предметне државе чланице. Иако матична компанија није у могућности да оствари ову заштиту на основу слободе оснивања (члан 49 се не примјењује у ситуацијама трећих држава), њена филијала лоцирана на територији ЕУ има право на то. У случају *Halliburton* америчка матична компанија је направила реорганизацију унутар групе повезаних компанија, трансфером холандске сталне пословне јединице своје компаније кћерке - резидента Њемачке другој компанији кћерки која је резидент Холандије. СПЕУ је у предметном случају био става да је ријеч о индиректној дискриминацији, те да ове двије компаније - резиденти држава чланица имају право на заштиту слободе оснивања.<sup>500</sup> Овај став је додатно појашњен у њемачком случају *Überseering*, у којем је СПЕУ дефинисао услов да би компанија могла рачунати на заштиту на основу права ЕУ: „...неопходни предуслов за употребу слободе оснивања је признање тих компанија од стране државе чланице у којој оне желе да изврше оснивање.“<sup>501</sup> Дакле, СПЕУ је био становишта да одбијање њемачког правосуђа да призна правну способност, као и способност да буде странка у поступку, компанији која је ваљано инкорпорирана у некој другој држави чланици представља рестрикцију слободе оснивања.<sup>502</sup>

<sup>498</sup> Вид.: Jean-Marc Rivier: **General Report** (у: *The fiscal residence of companies*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 72a), 1987, International Fiscal Association, стр. 48.

<sup>499</sup> Вид.: Случај 70/95 Sodemare SA et al. v Regione Lombardia, пасџ 25.

<sup>500</sup> Вид.: Случај 1/93 Halliburton Services BV v Staatssecretaris van Financiën, пасџ 20.

<sup>501</sup> Вид.: Случај 208/00 Überseering BV v Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC), пасџ 59.

<sup>502</sup> Вид.: Anthony Arnall, Alan Dashwood, Michael Dougan, Malcolm Ross, Eleanor Spaventa, Derrick Wyatt: **European Union Law – 5 edition**, Sweet & Maxwell, 2006, стр. 854.

### 2.1.2. *Ratione materiae* - Прекогранична економска активност

Када је ријеч о природи случајева у којим СПЕУ има надлежност, тј. ситуацијама у којима грађани ЕУ имају право на заштиту од стране СПЕУ права загарантованих слободама кретања, оне треба да кумулативно испуњавају два критеријума: 1) активност мора имати економску садржину; 2) активност мора имати прекогранични елемент.

#### 2.1.2.1. Економска активност

Слободе кретања загарантоване УФЕУ се примјењују искључиво у случају активности грађана ЕУ које имају економску садржину. У својој ранијој пракси СПЕУ је успостављавао одређена ограничења у примјени основних слобода везаних за неопходност постојања економске сврхе прекограничне активности. Дакле, није ријеч о захтјеву да држављанин државе чланице спроводи економску активност на територији друге државе чланице, већ да је држављанин државе чланице прешао границу у сврху обављања економске активности.<sup>503</sup> Тачније, слободе кретања нису примјењиве у свим случајевима прекограничних активности, већ искључиво ако је циљ економске природе: „...када они желе да спроводе економску активност на територији друге државе чланице...”<sup>504</sup> Као илустрација може послужити предмет *Werner*, који се тичао њемачког држављанина господина *Werner*-а, који је радио на територији Њемачке. Практично, ријеч је о ситуацији „обрнутог пограничног радника“. У овом случају, порески обвезник је остао без заштите на темељу основних слобода јер прекогранични елемент није садржао економски циљ: „...члан 52 ЕЕЗ Уговора не спречава државу чланицу да наметне својим држављанима који спроводе професионалне активности у оквиру њених граница, који остварују сав или скоро сав доходак на њеној територији или који посједују сва или скоро сва средства на њеној територији, већи порески терет него уколико они не бораве на њеној територији...”<sup>505</sup>

Међутим, у каснијој пракси СПЕУ проширује заштиту и на ситуације када прекогранична активност нема економски циљ. Дobar примјер овог проблема може бити случај *N*, у којем је холандски држављанин господин *N* био једини акционар три холандске резидентне компаније. Године 1997. господин *N* се преселио у Велику Британију, гдје до 2002. није спроводио било какве економске активности. Дакле, прекогранична активност није имала

<sup>503</sup> Вид.: Alina Tryfonidou: **In Search of the Aim of the EC Free Movement of Persons Provisions – Has the Court of Justice Missed the Point?** Common Market Law Review 46, 2009, Kluwer Law International, стр. 1592-1593.

<sup>504</sup> Вид.: Случај 212/06 ..., пасус 44.

<sup>505</sup> Вид.: Случај 112/91 Hans Werner v Finanzamt Aachen-Innenstadt, пасус 17.

економски циљ, већ се искључиво радило о трансферу резидентства. Додатну особеност случају даје чињеница да је господин N након неколико година почео са економским активностима у Великој Британији, што је представљало једну од дилема британског суда, за чије је рјешење затражио помоћ од стране СПЕУ: „...*може ли се резидент државе чланице, који престаје бити њен резидент у циљу свог настањивања у другој држави чланици, ослонити...на примјену члана 43 ЕЗ ако није јасно или вјероватно од самог почетка да ће спроводити економске активности у другој држави чланици, као што је наведено у том члану? Да ли је релевантно за одговор на претходно питање да ће активност бити спроведена у извјесном периоду? Уколико је тако, колики би тај период могао да буде?*”<sup>506</sup>

Слична ситуација је постојала и у случају *van Hilten*, у којем је АГ сматрао промјену резидентства акционара, без намјере да се бави неком економском активношћу, ван поља примјене и слободом кретања капитала: „*Кретања капитала, описана у номенклатури, као што смо видјели, тичу се инвестиција учињених у оквиру националне територије од стране нерезидената или оних учињених у иностранству од стране резидената, или са њима повезане трансакције. Оне дакле морају бити повезане са финансијским кретањима. Сада, трансфер резидентства из једне државе у другу не представља сам по себи финансијско кретање.*”<sup>507</sup> Овај став је подржан и од стране СПЕУ у предметној пресуди: „...*сам трансфер резидентства из једне државе у другу не долази у поље примјене члана 736 Уговора. Као што је АГ указао у тачки 58 његовог мишљења, овакав трансфер резидентства не укључује, сам по себи, финансијске трансакције или трансфер имовине и не чини дио других карактеристика кретања капитала онако како се појављују у анексу I Директиве 88/361.*”<sup>508</sup>

Ипак у случају N, СПЕУ заузима другачији став, позивајући се на пресуду *de Lasteyrie du Saillant*<sup>509</sup> да је у овој ситуацији повријеђена слобода оснивања. Прецизније, предметна слобода кретања покрива и ситуације када долази искључиво до пребацивања резидентства, дакле када је циљ неекономске природе: „...*аналогно ономе што је Суд већ установио у погледу сличног система,...порески обвезник који жели да пребаци своје резидентство ван територије Холандије, остварујући своја права загарантована чланом 43 ЕЗ, подвргнут је у том тренутку неповољнијем третману у поређењу са лицем које је наставило да буде резидент Холандије...Разлика у третману одвраћа лице на које се односи од пребацивања свог резидентства ван Холандије.*”<sup>510</sup> Дакле, на овај начин долази до нове оцјене

<sup>506</sup> Вид.: Случај 470/04 N. v Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo, пасус 19.

<sup>507</sup> Вид.: Мишљење AG Léger у Случају 513/03 Heirs of M.E.A. van Hilten-van der Heijden v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, тачка 58.

<sup>508</sup> Вид.: Случај 513/03 ..., пасус 49.

<sup>509</sup> Вид.: Случај 9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, пасус 46.

<sup>510</sup> Вид.: Случај 470/04 ..., пасус 35.

слободе кретања: економски активна лица сада имају заштиту сâма по себи, а не на основу чињенице да је неко укључен у прекограничну економску активност.<sup>511</sup>

Треба нагласити да у предметном случају СПЕУ није у потпуности пратио мишљење AG Kokott, која је сматрала да тек чињеницом отпочињања економске активности физичко лице долази у поље примјене слободе оснивања: „...уколико физичко лице пребаци своје резидентство у другу државу чланицу и на тај начин понесе са собом имовину коју чине акције у компанијама, он остварује прије свега своје опште право на слободу кретања на основу члана 18 ЕЗ...Члан 43 ЕЗ није примјењив само на основу чињенице да је физичко лице које је једини акционар компаније пребацило своје лично резидентство из једне државе у другу. Међутим, држављанин државе чланице који престаје бити резидент те државе чланице може се ослонити на члан 43 ЕЗ против државе чланице поријекла ако, у временском тренутку у којем се ослања на основне слободе, постоји посебан доказ да је извјесно да ће он предузети активност самозапосленог лица у другој држави чланици.”<sup>512</sup>

Дакле, појам прекограничне економске активности се не тумачи у уском смислу. Циљ СПЕУ је покривање и оних препрека које се не односе на саму прекограничну ситуацију као такву (фактички или у правном смислу), али које такође спречавају економског актера у активности изван граница државе резидентства. Уколико ова ограничења имају посљедице по резултат економске активности, те уколико постоји узрочна веза између активности и финансијског исхода, а исти је предмет неповољнијег пореског третмана у поређењу са чисто домаћом ситуацијом, СПЕУ их сматра дискриминацијом: „На основу члана 48.2 Уговора слобода кретања радника подразумејева забрану дискриминације на основу држављанства између радника држава чланица, посебно у погледу накнаде за рад. Принцип једнаког третмана у погледу надокнаде за рад би био учињен неефикасним уколико би био минифран дискриминаторским националним одредбама о порезу на доходак.”<sup>513</sup>

Поред овога, по схватању СПЕУ, у циљу стварања могућности да одређена лица понуде своје активности примаоцима истих (послодавцу, клијенту, потрошачу, итд.) у некој другој држави чланици, њима не само што мора бити омогућено да уђу на њену територију, већ и да се тамо задрже или чак бораве у циљу покушаја налажења запослења као радници или самозапослена

<sup>511</sup> Вид.: Ferdinand Wollenschläger: **Union Citizenship and its Dynamics for Integration beyond the Market**, EUSA Eleventh Biennial International Conference Los Angeles, USA, April 23–25, 2009, стр. 11. [http://www.unc.edu/euce/eusa2009/papers/wollenschla%C3%A4ger\\_05E.pdf](http://www.unc.edu/euce/eusa2009/papers/wollenschla%C3%A4ger_05E.pdf)

<sup>512</sup> Вид.: Мишљење AG Kokott у Случају 470/04 N. v Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo, тачке 39. и 57.

<sup>513</sup> Вид.: Случај 175/88 ..., пасуси 11-12.

лица. Више пута је СПЕУ потврдио да ово пратеће (споредно) право слободе кретања проистиче директно из примарног права ЕУ, уколико су у економској вези са значењем чланова 45, 49 и 56 УФЕУ.<sup>514</sup> Иако се националне норме везане за улазак и физичко присуство у другој држави чланици не односе на посебне услове одређене економске активности, евидентно је да постоји јака веза између ова два елемента и да ће свака препрека у кретању неког економског актера такође проузроковати индиректну препреку прекограничном кретању као таквом: „...из наведеног слиједи да је право држављанина државе чланице да уђе на територију друге државе чланице и тамо борави ради остваривања циљева намјераваних Уговором – посебно да тражи или врши запослење или активности запосленог или самозапосленог лица, или да се придружи свом брачном другу или породици – право повјерено директно на основу Уговора, или, уколико је то случај, норми усвојених у циљу његове имплементације.“<sup>515</sup>

Ипак, треба обратити пажњу на чињеницу да СПЕУ у својој пракси искључује у неким ријетким случајевима права загарантована УФЕУ у вези са нивоом економске активности коју спроводи одређено лице. Ријеч је о ситуацијама када се компанија оснива искључиво у циљу коришћења (злоупотребе) заштите загарантоване правом ЕУ, иако нема стварних економских активности нити трајну везу са државом чланицом у којој је основана. Ово правило је установљено пресудом у случају *Überseering* у којем је, између осталих питања, СПЕУ дао одговор на оспоравање њемачких власти права компанији *Überseering* да буде сматрана странком у поступку (процесну способност)<sup>516</sup>, те да на основу тога оствари заштиту загарантовану слободом оснивања. Прецизније, услов који СПЕУ поставља јесте „...закључак за постојањем стварне и трајне везе са економијом државе чланице.“<sup>517</sup>. Ово спречава компаније без стварног економског присуства („*letter-box*“ компаније или „*brass-plate*“ компаније) да стекну заштиту коју гарантује право ЕУ као што је слобода оснивања у предметном случају *Überseering*.<sup>518</sup>

<sup>514</sup> Вид.: Axel Cordewener: The Prohibitions ..., стр. 22.

<sup>515</sup> Вид.: Случај 48/75 Jean Noël Royer, пасус 31.

<sup>516</sup> Вид.: Татјана Јевремовић: **Прекогранична промена седишта друштва након нових одлука Европског суда правде**, Страни правни живот, 1-3/2006, стр. 179.

<sup>517</sup> Вид.: Случај 208/00 ..., пасус 74.

<sup>518</sup> Вид.: Tom O'Shea: **Freedom of establishment tax jurisprudence – Avoir Fiscal re-visited**, EC Tax Review, Kluwer Law International, 2008-06, стр. 264.

## 2.1.2.2. Прекогранична ситуација

### 2.1.2.2.1. Општа разматрања

Када је формирана ЕУ, настала је потреба разграничења примјене и сврхе права ЕУ и националних права држава чланица. Ово никада није учињено од стране законодавца и остављено је да СПЕУ кроз своју праксу створи предметну разлику, путем тумачења у вези са примјеном одредаба УФЕУ. СПЕУ је дефинисао линију разграничења стварањем онога што је назвао „чисто унутрашња ситуација“, у којој се све чињенице одређеног случаја налазе у оквиру појединачне државе чланице.<sup>519</sup> У принципу, право ЕУ се примјењује искључиво у ситуацијама прекограничних активности: *„Одредбе уговора о слободи кретања радника зато не могу бити примјењене на ситуације које су у потпуности унутрашње за државу чланицу; другим ријечима, када не постоји фактор који их везе ни за једну ситуацију предвиђену комунитарним правом. Примјена од стране власти или суда државе чланице на радника који је њен држављанин мјере која му одузима или ограничава слободу кретања у оквиру територије те државе, у виду кривичне санкције коју предвиђа национално право због учињеног дјела на територији те државе, потпуно је домаћа ситуација која се налази ван поља примјене правила садржаних у Уговору о слободи кретања радника.“*<sup>520</sup> Дакле, интерне (домаће) ситуације, иако могу имати економску садржину, регулисане су националним правним нормама и порески обвезник може добити заштиту искључиво пред националним надлежним органима: *„...Свака дискриминација коју држављани државе чланице могу да трпе на основу права те државе потпада под оквир тог права и мора се рјешавати на пољу унутрашњег правног система те државе.“*<sup>521</sup>

Међутим, као свако правило, и ово трпи одређене изузетке. Постоје области које су хармонизоване на нивоу ЕУ које се примјењују и на домаће ситуације, нпр. на пољу ПДВ-а на испоруке у оквиру националне територије. Директиве се обично не односе на домаће ситуације, као ни на домаће држављане, што некада доводи до појаве повољнијег третмана иностраних у односу на домаће економске активности - тзв. обрнута дискриминација (*reverse discriminatio*). У циљу избјегавања случајева обрнуте дискриминације, национални законодавац често проширује прекогранични третман предвиђен директивом и на интерне ситуације, иако та обавеза не постоји на нивоу права ЕУ. Због тога се наметнула дилема да ли национални суд може упутити захтјев за претходним питањем СПЕУ, уколико се оспори тумачење

<sup>519</sup> Вид.: Daniela Garcia: **Are There Reasons to Convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure?**, EC Tax Review, 2009-04, Kluwer Law International, стр. 180.

<sup>520</sup> Вид.: Случај 175/78 Regina v Vera Ann Saunders, пасуси 11-12.

<sup>521</sup> Вид.: Спојени Случајеви 64/96 и 65/96 ..., пасус 23.

националне норме у чисто интерној ситуацији, а та је норма уведена пратећи обавезе из директиве. Слично питање се поставља када национално право користи појмове који су се по први пут појавили у легислативним актима ЕУ. На ову предметну дилему СПЕУ даје позитиван одговор у случају *Dzodzi*: „Не чини се нити из текста нити из циља поступка уведеног чланом 177 да су аутори уговора имали намјеру да искључе из надлежности Суда захтјеве за претходним питањем које се тиче норми комунитарног права у случају када се национални закон државе чланице односи на садржину те норме, у циљу одређења правила примјенивих на ситуацију која је у потпуности унутрашња за ту државу...Напротив, очигледно је у интересу комунитарног правног поретка да, у циљу спречавања будућих разлика у тумачењу, свакој комунитарној норми треба дати униформно тумачење, без обзира на околности у којима она треба да буде примијењена. Пошто је надлежност Суда на основу члана 177 пројектована да осигура униформно тумачење норми комунитарног права у свим државама чланицама, Суд извлачи из слова и духа тих норми смисао предметних комунитарних правила. Стога је на националним судовима да сами примијене тако протумачене комунитарне норме у свјетлу чињеничних и правних околности случаја који је пред њима.”<sup>522</sup>

Када је ријеч о пореском праву, као примјер ове политике СПЕУ може послужити случај *Leur-Bloem* у којем је холандски законодавац проширио примјену одредаба из Директиве о спајањима и на унутрашње ситуације: „...да СПЕУ има надлежност на основу члана 177 Уговора да тумачи комунитарно право када је у питању ситуација коју оно директно не регулише, већ то чини национално законодавство, које је, преносећи одредбе директиве у домаће право, одлучило да примијени идентичан третман на чисто интерне ситуације као на оне које регулише директива, те је на тај начин изједначило своја домаћа правила са комунитарним правом“.<sup>523</sup>

СПЕУ у својој пракси тумачи појам прекограничне ситуације на најшири могући начин, те тако пружа заштиту највећем броју грађана ЕУ. Добар примјер представља случај *Koestler*, који се тичао слободе пружања услуга. Француска банка основана у Стразбуру пружала је услуге њемачком држављанину господину *Koestler*-у, који је био резидент Француске, у вези с управљањем акцијама на париској берзи. Дакле, у почетку је била ријеч о чисто интерној ситуацији. Радило се о пружању услуга унутар граница Француске, јер су и пружалац и прималац услуге били резиденти Француске. Међутим, околност која уводи у игру право ЕУ јесте чињеница да је после одређеног времена господин *Koestler* пребацио своје резидентство

<sup>522</sup> Вид.: Спојени случајеви 297/88 и 197/89 ..., пасуси 36-37.

<sup>523</sup> Вид.: Случај 28/95 A. *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, пасус 34.

назад у Немачку. Дакле, на овај начин пружање услуга на домаћем тржишту Француске добија ЕУ прекограничну димензију. Зато је једно од питања у овом случају било да ли ово пружање услуга уопште има прекогранични елемент, односно да ли долази у поље примјене слободе кретања услуга. СПЕУ је дао позитиван одговор: „...предметна трансакција се не може сматрати пружањем услуга искључиво у границама државе чланице, када је лице у току примања услуга, а прије окончања уговорног односа између страна уговорница, преселило резидентство у другу државу чланицу...”<sup>524</sup> Из пресуде СПЕУ може се извући закључак да прекогранични елемент који доводи предметну ситуацију на подручје примјене слободе пружања услуга није кретање господина Коестлер из државе резидентства (Француска) у државу свог држављанства (Немачка) у циљу пребацивања свог резидентства. Прије ће бити да је фактор који је довео случај у поље слободе пружања услуга пријем банкарске услуге француске банке од стране лица које је резидент Немачке. Другим ријечима, кретање банкарске услуге преко границе, чије је пружање након тога било отежано, због примјене спорних њемачких прописа, активирало је члан 56 УФЕУ.<sup>525</sup>

Када је ријеч о дефинисању појма прекограничне ситуације, треба нагласити да је она у цјелини под заштитом основних слобода. Дакле, слободе кретања се тичу заштите оба актера прекограничне економске ситуације, како активног учесника на тржишту (нпр. пружалац услуге или лице које врши улагање капитала), тако и пасивног учесника на тржишту (нпр. прималац-корисник прекограничне услуге или улагања капитала). Ова чињеница извире из логике унутрашњег тржишта, које представља мјесто сучељавања понуде и потражње. Са друге стране, развој заштите основних слобода у овом правцу је јако важан у случају матичних компанија које своје пословање врше преко филијала које су резиденти других држава чланица. На овај начин не само да је заштићена матична компанија, већ су заштићене и њене филијале у другој држави чланици, које се могу ослонити на заштиту на основу члана 49 УФЕУ.<sup>526</sup>

---

<sup>524</sup> Вид.: Случај 15/78 Société Générale Alsacienne de Banque SA. v Walter Koestler, пасџ 2.

<sup>525</sup> Вид.: Alina Tryfonidou: *op. cit.*, стр. 1605.

<sup>526</sup> Вид.: Axel Cordewener: **Company Taxation, Cross-Border Financing and Thin Capitalization in the EU Internal Market – Some Comments on Lankhorst-Hohorst GmbH**, European Taxation 43, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003, стр. 104.

#### 2.1.2.2.2. Случај *De Coster*<sup>527</sup>

Овај интересантан случај показује да основне слободе штите обје стране прекограничне ситуације. Господин *De Coster* је покренуо спор против пореских власти Белгије јер је сматрао да општински порез који плаћају власници сателитских антена крши слободу пружања услуга. Дакле, обвезници овог пореза била су она лица која су користила сателитске антене за пријем телевизијских програма. Међутим, оваква дажбина није постојала у случају пријема телевизијског сигнала путем кабловске телевизије. Оно што је био основ за тражење тумачења од стране СПЕУ јесте питање да ли овакав фискални облик спречава иностране телевизијске куће да имају приступ тржишту Белгије, јер је, због различитих нормативних и других фактичких ограничења, пласман њихових услуга практично једино могућ путем сателита?

СПЕУ је сматрао да је предметни порез дискриминаторне природе „...увођење пореза на сателитске антене има ефекат трошка за примаоца телевизијских програма путем сателита који се не примјењује на примаоце програма путем кабловских пријемника, пошто ови примаоци немају обавезу плаћања сличног пореза на овај метод пријема...Надаље, као што је Комисија примјетила, увођење овог пореза је у стању да спрјечи активности оператера на пољу сателитског преноса, јер намеће трошак на пријем програма које пружају ови оператери, а који се не примјењује на пријем програма путем националне кабловске телевизије.”<sup>528</sup>

На овај начин белгијски порез доводи у подређен положај иностране пружаоце телевизијских услуга: „...док пружаоци основани у Белгији имају неограничен приступ кабловском преносу програма у тој држави чланици, пружаоци основани у неким другим државама немају ову могућност. Број данских, француских, италијанских, финских или шпанских канала који су доступни путем кабловског преноса у Белгији је јако ограничен, а Комисија примјећује да се у том погледу ради о максимално једном каналу по држави, уколико их уопште и има. Из тога сlijеди да је пријем већине телевизијских програма из тих држава чланица могућ једино путем сателитских антена...Из ових разлога сlijеди да је порез на сателитске антене уведен на основу пореског прописа у стању да спрјечи активности оператера на пољу преноса телевизијских канала основаних у некој другој држави чланици, дајући предност унутрашњем тржишту Белгије и радио и телевизијским дистрибутерима у оквиру те државе чланице.”<sup>529</sup>

<sup>527</sup> Вид.: Случај 17/00 François De Coster v Collège des bourgmestres et échevins de Watermael-Boitsfort.

<sup>528</sup> *Ibid.*, пасуси 31. и 34.

<sup>529</sup> *Ibid.*, пасуси 32. и 35.

Исти резултат би био могућ у случају да је питање компатибилности овог локалног пореза Белгије било покренуто од стране неке иностране телевизијске куће. Овај случај показује да основне слободе штите обје стране прекограничне ситуације у предметном случају, како корисника услуге, тако и пружаоца. Иако је пружалац тај који трпи неповољнији положај на тржишту, корисник такође трпи ограничење по питању избора лепезе услуга које му стоје на располагању.

## 2.2. УСТАНОВЉАВАЊЕ ПОСТОЈАЊА НЕДОЗВОЉЕНЕ ПРЕПРЕКЕ НА УНУТРАШЊЕМ ТРЖИШТУ

Други корак у поступку оцјене усклађености националне мјере са правом ЕУ представља испитивање постојања препреке економским активностима на унутрашњем тржишту, као и утврђивање њене природе. Циљ ове фазе поступка је установљавање евентуалног постојања забрањених препрека (ограничења) - дискриминације или рестрикција - интракомунитарне трговине на унутрашњем тржишту ЕУ. Када је ријеч о појавном облику предметних препрека, СПЕУ сматра да оне могу бити резултат како националних прописа, тако и праксе (*in law or in fact*).<sup>530</sup> Због термиолошког галиматјаса који карактерише коришћење појмова у случају мјера које ограничавају економске слободе загарантоване УФЕУ, како у вокабулару праксе СПЕУ, тако и у стручној и научној литератури, за све поменуте мјере биће коришћен неутрални појам „препреке“.<sup>531</sup> Дакле, све препреке интракомунитарној трговини могу се сврстати у три категорије:

1. препреке са дискриминаторним дејствима – националне мјере које подразумијевају одређене разлике у правном смислу, којима прекограничне ситуације могу бити стављене у неповољнији положај у поређењу са у потпуности домаћом ситуацијом (нпр. случај *Schumacker*);
2. препреке са рестриктивним дејствима – националне мјере које, иако нису дискриминаторске (третирају домаћу и прекограничну ситуацију на исти начин), представљају препреку

---

<sup>530</sup> Вид.: Случај 8/74 *Procureur dy Roi v Benoît and Gustave Dassonville*, стр. 388.

<sup>531</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **General Report on the Fundamental Freedoms and National Sovereignty in the European Union**, (y: *EU Freedoms and Taxation*, ed. Vanistendael Frans), International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, стр. 171.

прекограничној ситуацији, пошто је отежавају или чине практично немогућом да производи или фактори производње напусте или уђу на неко тржиште (нпр. случај *Futura Participations*);

3. препреке које настају због разлика у националним законодавствима (диспаритети) – националне мјере које су резултат високог степена аутономије које су државе чланице задржале у области директних пореза и настају интеракцијом националних пореских система држава чланица (нпр. случај *Schempp*).

Критеријум шта представља препреку „која може утицати на трговину између држава чланица“, па се због тога треба сматрати супротном праву ЕУ, СПЕУ је развио врло рано у случају *Société Technique Minière*: „...У циљу испуњења овог захтјева, мора бити могуће предвидјети са довољним степеном извјесности, на основу низа објективних законских или чињеничних фактора да је предметни споразум могао утицати, директно или индиректно, стварно или потенцијално, на образац трговине између држава чланица...“<sup>532</sup> Убрзо затим, СПЕУ је проширио овај појам у смислу да је довољна и сама пријетња трговини између држава чланица, да би постојала недозвољена препрека: „...да је споразум у стању да представља пријетњу, директно или индиректно, стварно или потенцијално, слободи трговине између држава чланица на начин који може нанијети штету постизању циљева јединственог тржишта...“<sup>533</sup>

Основне слободе представљају најважније правно оруђе које стоји на располагању СПЕУ за успостављање унутрашњег тржишта. Оне имају двојну правну природу, која се састоји од принципа забране дискриминације и од принципа забране недозвољених рестрикција. Дакле, разлика у функцији основних слобода се заснива, са једне стране, на одредбама о забрани дискриминације, прије свега заснованим, на концепту једнакости (*equality*) и, са друге стране, на забрани рестрикција, прије свега заснованој на концепту права на слободу (*liberty rights*).<sup>534</sup> Ова два принципа представљају двије стране истог новчића.<sup>535</sup> Постепена еволуција основних слобода кроз праксу СПЕУ довела је до надградње појма забране дискриминације појмом забране рестрикција. Прецизније, нити је принцип забране дискриминације дио принципа забране рестрикција, нити је принцип забране рестрикција нова димензија принципа забране

<sup>532</sup> Вид.: Случај 56/65 *Société Technique Minière v Maschinenbau Ulm GmbH*, стр. 249.

<sup>533</sup> Вид.: Спојени случајеви 56 и 58/64 *Établissements Consten SARL and Grundig Verkaufs-GmbH v Commission*, стр. 341.

<sup>534</sup> Вид.: *Moris Lehner: Limitation ...*, стр. 10.

<sup>535</sup> Вид.: *Axel Cordewener: The prohibitions ...*, стр. 34

дискриминације. Ријеч је о два независна комплементарна концепта који се допуњују, а СПЕУ примјењује онај који сматра одговарајућим у предметном случају.

С друге стране налазе се мјере које су по ставовима из устаљене праксе СПЕУ изван поља примјене основних слобода – диспаритети, па се отуда он сматра ненадлежним за отклањање ових препрека унутар трговине на унутрашњем тржишту ЕУ.

## 2.2.1. Дискриминаторне пореске препреке

### 2.2.1.1. Појам дискриминације

#### 2.2.1.1.1. Општа разматрања

Не постоји посебна дефиниција пореске дискриминације, већ се овај концепт одређује на основу његовог општег значења. Концепт дискриминације<sup>536</sup> је неодојив од концепта једнакости, јер представља његову супротност, те стога у принципу подразумева концепт неједнакости.<sup>537</sup> Дискриминација у свом основном облику и значењу подразумева да се одређена лица, која су по већини својих особина идентична са неким другим лицима, третирају на другачији начин или су у лошијем положају јер посједују специфичне карактеристике. У зависности од социолошке или културолошке средине, такви сумњиви критеријуми се налазе у правним нормама. Дакле, забрана дискриминације указује на критеријуме диференцијације (различитог третмана) који нису дозвољени.<sup>538</sup> Приступ који је заузео СПЕУ по питању дискриминације заснован је на општем принципу једнакости, који је иманентан свим правним системима држава чланица: „...забрана дискриминације која се налази у поменутој одредби је просто посебан израз општег принципа једнакости који је један од основних принципа у комунитарном праву.“<sup>539</sup>

Општи правни принцип једнакости се у пореском праву јавља у два облика:

---

<sup>536</sup> Основно начело савременог система заштите људских права и слобода је начело дискриминације, слобода од дискриминације, начело једнакости, склада у разликама. Начело је правно, политичко и морално. Вид.: Vesna Barać-Punda: Načelo nediskriminacije – jedno od temeljnih načela zaštite ljudskih prava i sloboda, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 42, 2005, стр. 28. Ријеч „дискриминација“ изведена је из латинске ријечи „discriminare“, што значи одвајати, правити разлику. Види више у: Бојан Урдаревић: **Дискриминација у запошљавању према држављанству у Европској унији**, Страни правни живот, 1/2003, стр. 71.

<sup>537</sup> Вид.: Pietro Adonnino: **General Report**, (у: *Non-discrimination at the crossroads of international taxation*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 93a), 2008, International Fiscal Association, стр. 22.

<sup>538</sup> Вид.: Kees Van Raad: **Non-Discrimination in International Tax Law**, Kluwer Law International, 1986, стр. 9.

<sup>539</sup> Вид.: Спoјени случајеви 117/76 и 16/77 Albert Ruckdeschel & Co. and Hansa-Lagerhaus Stöh & Co. v Hauptzollamt Hamburg-St. Annen; Diamalt AG v Hauptzollamt Itzehoe, таче 7.

1. Принцип једнаког третмана (*equal treatment principle*) – двије исте ситуације морају бити третиране на исти начин и двије различите ситуације не смију бити третиране на исти начин;
2. Принцип способности плаћања (*ability to pay principle*) – два лица која имају исти економски капацитет морају плаћати исти износ пореза.

Ова два пореска принципа је могуће наћи у бројним правним системима у писаном или неписаном облику. Први принцип се најчешће у националним правним системима јавља као пореска компонента општег правног принципа једнакости, који је загарантован практично свим модерним уставима, а своју примјену доживљава кроз националну судску праксу. У неким уставима, попут белгијског, принцип једнакости се исказује не само у општем значењу, него и као специфична гаранција једнаког третмана пред пореским законом.<sup>540</sup> Други принцип се у националним правним системима јавља или као експлицитно нормиран уставом (нпр. у Италији или Француској), или као принцип који је плод националне судске праксе (нпр. у Њемачкој). Ова специфичност пореског права није *ad literam* пренесена у праксу СПЕУ. У својој пракси он предвиђа општу дефиницију појма забране дискриминације, која се примјењује у свим областима права, па и пореском праву. Иста се заснива на ономе што у пореском праву представља принцип једнаког третмана, а СПЕУ у случају њене примјене у области пореза, често у зависности од предметног случаја, води рачуна и о принципу способности плаћања (нпр. случај *Schuitacher*): „Устаљена судска пракса је, да дискриминација може настати само примјеном различитих норми на упоредиве ситуације као и примјеном истих норми на различите ситуације.“<sup>541</sup>

Неопходно је прецизирати да се други дио ове дефиниције „примјена истих норми на различите ситуације“ није никада остварио у пракси СПЕУ када је област директних пореза у питању. Иако је у неким случајевима указивано на постојање ове врсте дискриминације, СПЕУ није прихватио такве аргументе. Као добар примјер може послужити одбијање да се узме у обзир порез који је плаћен на дивиденде у држави извора: „Тачно је да се дискриминација може огледати не само у примјени различитих правила на упоредиве ситуације, већ и у примјени истих правила на различите ситуације... Међутим, у погледу пореског законодавства своје државе резидентства, позиција акционара који прима дивиденде није неопходно измијењена, у смислу предметне судске праксе, само због

---

<sup>540</sup> Вид.: члан 172 Устава Белгије,

[http://www.dekamer.be/kvvcr/pdf\\_sections/publications/constitution/grondwetEN.pdf](http://www.dekamer.be/kvvcr/pdf_sections/publications/constitution/grondwetEN.pdf)

<sup>541</sup> Вид.: Случај 107/94 P. H. Asscher v Staatssecretaries van Financiën, пасус 40.

*чињенице што је он примио ове дивиденде од компаније која је основана у другој држави чланици, која је примјеном свог фискалног суверенитета подвргла те дивиденде порезу на доходак физичких лица.*<sup>542</sup>

Из наведене дефиниције слиједи закључак да је суштински елемент забране дискриминације заштита тзв. права на једнакост (*equality right*). Овај концепт се заснива на *tertium comparationis*. Пошто се правна заштита прекограничне ситуације у смислу забране дискриминације заснива на њеном поређењу са чисто домаћом ситуацијом, предметни *tertium comparationis* је хипотетичка домаћа ситуација која је идентична са прекограничном ситуацијом само што јој недостаје инострани елемент. Дакле, основ постојања дискриминације је питање постојања упоредивих ситуација. У циљу утврђивања да ли је различит третман дискриминаторне природе, треба утврдити да ли су лица у погледу предметне мјере у објективно упоредивој ситуацији.<sup>543</sup> У својој досадашњој пракси, питање компарације СПЕУ увијек је тумачио јако уско: „У највећем броју случајева, резидентне матичне компаније имају право на порески кредит, док, као опште правило, нерезидентне компаније на њега немају право. Као што је речено у пасусу 4 ове пресуде, компаније основане у складу са њемачким законом које су изузете од пореза на профит компанија, те сходно томе немају право на порески кредит, јесу у суштини правна лица регулисана јавним правом, која се баве пословањем у одређеним посебним областима или која обављају задатке које би требало стимулисати. Ситуација матичне компаније, каква је матична компанија компаније кћерке Lankhorst-Hohorst, која се бави пословањем у циљу стицања профита и која је субјект пореза на профит компанија, не може бити на прави начин упоређена са поменутом категоријом компанија [које се баве пословањем у одређеним посебним областима или које обављају задатке које би требало стимулисати].”<sup>544</sup>

СПЕУ примјењује „тест сличности пореских обвезника“ који се, од случаја до случаја, базира на различитим аспектима њиховог једнаког третмана. Међутим, ни он није увијек конзистентан и предвидив. У пореском контексту разлика у третману може настати на основу већег пореског терета (нпр. већа пореска стопа или шира пореска основица) и као посљедица процесних препрека (другачији начин наплате пореза).<sup>545</sup> У зависности од чињеница у

<sup>542</sup> Вид.: Случај 513/04 Mark Kerckhaert and Bernadette Morres v Belgian State, пасус 19.

<sup>543</sup> Вид.: Случај 374/04 ..., пасус 46.

<sup>544</sup> Вид.: Случај 324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt, пасус 28.

<sup>545</sup> Вид.: Company Taxation in the Internal Market, Commission staff working paper, SEC (2001) 1681, стр. 310.

предмету, СПЕУ некада ставља акценат на правну ситуацију пореског обвезника (нпр. случај *Royal Bank of Scotland*<sup>546</sup>), а некада на чињенично стање случаја (нпр. случај *Schumacker*<sup>547</sup>).

Када је ријеч о прекограничној економској ситуацији приликом поступка компарације, СПЕУ врши поређење економских актера који врше исту врсту економске активности: „...*нерезидентни порески обвезник, било запослен или самозапослен, који остварује цијели или скоро цијели доходак у држави запослења, је у објективно идентичној ситуацији по питању пореза на доходак као и резидент који обавља исту врсту посла.*“<sup>548</sup> СПЕУ је јасан да код дискриминације не постоји *de minimis* правило<sup>549</sup>, већ да су и мањи облици дискриминације забрањени: „...*Такође није неопходно, у овом контексту процијенити степен неповољнијег положаја...пошто члан 52 забрањује сваку дискриминацију, чак иако је ограничене природе.*“<sup>550</sup> Довољно је да предметна мјера чини неку прекограничну активност “мање привлачном”<sup>551</sup> или да има “ефекат одвраћања”<sup>552</sup>. Такође, довољно је да је ријеч о националној мјери која може представљати и потенцијално ограничење: „*Међутим, да би законодавство било сматрано ограничењем слободе оснивања, довољно је постојање могућности ограничења коришћења те слободе у држави чланици од стране компанија основаних у другој држави чланици, без потребе да се установи да је предметно законодавство стварно довело у ситуацију неку од компанија да се уздржи од куповине, оснивања или држања филијале у првој држави чланици.*“<sup>553</sup>

Такође, питање појма, односно шта се све подразумејева под дискриминацијом је веома широко. Чак и неке одредбе које су на први поглед недискриминаторне могу бити примјењиване на дискриминативан начин.<sup>554</sup> СПЕУ у случају *Riviera Auto Service* прави јасну разлику између ове двије ситуације: „*У оваквим ситуацијама, предметни уговор ће кршити забрану из члана 85(1) само ако његов предмет или дејство ојетно ограничавају конкуренцију на заједничком тржишту*

<sup>546</sup> Искључиви критеријум компарације разлика између пореске стопе, види више: Случај 311/97 *Royal Bank of Scotland plc v Ellinko Dimosio (Greek State)*, пасус 24.

<sup>547</sup> Анализирана фактичка ситуација у којој се налази нерезидентни радник по питању олакшица везаних за порез на доходак, види више: Случај 279/93 ..., пасус 36.

<sup>548</sup> Вид.: Случај 80/94 *G. H. E. J. Wielockh v Inspecteur der Directe Balastingen*, пасус 20.

<sup>549</sup> Вид.: Случај 49/89 *Corsica Ferries France v Direction générale des douanes francaises*, пасус 8.

<sup>550</sup> Вид.: Случај 270/83 ..., пасус 21.

<sup>551</sup> Вид.: Случај 307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, пасус 42.

<sup>552</sup> Вид.: Случај 136/00 *Rolf Dieter Danner*, пасус 31.

<sup>553</sup> Вид.: Случај 231/05 *Oy AA*, пасус 42.

<sup>554</sup> Вид.: *Axel Cordewener, Georg Kofler, Servaas van Thiel: The Clash Between European Freedoms and National Tax Law – Public Interest Defenses Available to the Member States*, *Common Market Law Review* 46, Kluwer Law International, crp. 1955.

*и уколико је у стању да утиче на трговину између држава чланица. Суд сматра да се приговор не односи на незаконитост одредбе која се преиспитује већ ... на резултат неправичне примјене...*<sup>555</sup>

#### **2.2.1.1.2. Појам пореске дискриминације у судској пракси Уставног суда Црне Горе**

Пошто Устав Црне Горе не предвиђа дефиницију појма пореске дискриминације његово одређење је могуће наћи у пракси Уставног суда Црне Горе. Ради ваљаног разумијевања тврђњи Уставног суда, које се односе на примјену начела једнакости у материји опорезивања, сматрамо неопходним указати на најважније ставове које је ова судска инстанца заузимала последњих година у пореској материји уопште, као и приликом примјене општег начела једнакости грађана пред законом.

Устав садржи свега неколико одредаба које се тичу опорезивања што отвара пут Уставном суду Црне Горе да у својој пракси заузме веома одбојан став ка могућности уплитања у ову област правног система: *„Из наведених одредаба Устава даље, произлази да је обавеза плаћања конституисана као уставна обавеза и да је општег карактера, што значи да је свако дужан да плаћа порезе и друге дажбине. Такође, Устав потврђује принцип да се порези и дажбине могу уводити само законом. Осим основних начела Устав не дефинише предмет, поступак и начин опорезивања нити садржи ограничења у погледу њиховог уређивања, већ уређивање тих питања препушта законодавцу...*<sup>556</sup>

На основу ових претпоставки Уставни суд Црне Горе извлачи закључак да он нема овлашћења да оцјењује ваљаност одлука законодавца у области опорезивања: *„...произлази да је Скупштина овлашћена да законом, у складу са Уставом, уреди начин остваривања људских права и слобода, када је то неопходно за њихово остваривање и друга питања од интереса за Црну Гору, као и да је свако дужан да плаћа порезе и друге дажбине...Уставни суд, сагласно одредбама члана 149 Устава, није надлежан да оцјењује цијелисходност оспореног законског рјешења, већ је таква оцјена у домену законодавне политике...*<sup>557</sup>

Другим ријечима, на овај начин Уставни суд Црне Горе суштински препушта сву надлежност у погледу опорезивања законодавцу: *„При том законодавни орган је овлашћен да уређује врсте пореза и битне елементе пореске обавезе (обвезника, основица, стопа, начин утврђивања и плаћања, пореска ослобођења*

---

<sup>555</sup> Вид.: Спојени Случајеви T-185/96, T-189/96 и T-190/96, Riviera Auto Service Établissements Dalmasso SA, пасуси 31 и 37.

<sup>556</sup> Одлука Уставног суда Црне Горе У-I бр. 2/10, 14. октобар 2010.

<sup>557</sup> Одлука Уставног суда Црне Горе У. бр. 104/07. 28. јануар 2010.

и друга важна питања за остваривање пореског система у цијелини), на према томе и елементе поменутог облика опорезивања на начин који није несагласан са Уставом.”<sup>558</sup>

Када је ријеч о примјени општег начела једнакости, сходно Уставном суду Црне Горе, дискриминација не представља просто прављење разлике већ њену негативну димензију: „У области људских права дискриминација представља разликовање у погледу посједовања и обима права које није дозвољено, због основа и начина разликовања.”<sup>559</sup> Интересантно је примјетити да као и СПЕУ и Уставни суд Црне Горе експлицитно забрањује тзв. „обрнуту дискриминацију”: „Принцип недискриминације (једнакости) не односи се само на једнак третман једнаких случајева него и на супстантивну једнакост - неједнак третман неједнаких случајева у пропорцији са њиховом неједнакошћу. Другим ријечима, једнако треба третирати једнаке грађане, а различите, у име једнакости, различито.”<sup>560</sup>

На основу мишљења Уставног суда Црне Горе, анализа постојања дискриминације подразумијева поступак који се састоји из три међусобно условљена дијела: „Према пракси Европског суда, као и Комитета УН за људска права, анализа начела једнакости и недискриминације упућује на потребу истраживања три услова да би се утврдило да ли је ово начело повријеђено. Први услов за постојање дискриминације јесте постојање сличних, односно упоредивих чињеничних ситуација и једнаког или различитог поступања. Други услов јесте да се разлика у правном поступању врши на основу одређене статусне припадности појединца. Појединац треба да буде жртва мање повољног третмана због своје статусне припадности. Трећи услов чини испитивање да ли је различито поступање у сличним чињеничним околностима, односно једнако поступање у значајно различитим околностима, разумно и оправдано.”<sup>561</sup>

Када је ријеч о принципу једнаког третмана у области опорезивања, Уставни суд Црне Горе га дефинише путем концепта „истовјетног правног положаја”: „Уставом зајамчена једнакост свих пред законом, дакле, подразумијева једнакост права и обавеза у истовјетном правном положају...”<sup>562</sup> Сличне ставове могуће је наћи и у пракси неких других националних судова. Нпр. аргентинско правосуђе конзистентно тврди да принцип једнакости подразумијева једнакост између оних који се налазе у „истој ситуацији”. Дакле, било која два лица која су у истом правном или чињеничном положају, а нарочито она која имају исту пореску способност, треба да буду

<sup>558</sup> Одлука Уставног суда Црне Горе У. бр. 12/07, 29. март 2007.

<sup>559</sup> Одлука Уставног суда Црне Горе У-І бр. 8/11, 22. март 2012.

<sup>560</sup> Одлука Уставног суда Црне Горе У-І бр. 27/10, 30/10 и 34/10, 24. март 2011.

<sup>561</sup> Одлука Уставног суда Црне Горе У- І бр. 3/09, 26. децембар 2012.

<sup>562</sup> Одлука Уставног суда Црне Горе У-І бр. 15/12 и 17/12, 9. октобар 2012.

подвргнута идентичном опорезивању.<sup>563</sup> Интересантно је примијетити да формулација „идентичан правни положај“ подсјећа на концепт „идентичне правне ситуације“ приликом примјене начела једнакости у пракси Уставног суда Србије: „...*сви привредни и други правни субјекти, који се нађу у својству учесника у судском поступку, у идентичној правној ситуацији, под једнаким условима имају обавезу да измире прописану висину судске таксе.*”<sup>564</sup>

Са друге стране, сходно већ поменутој одбојности Уставног суда Црне Горе према области опорезивања, карактеристика његове праксе јесте да он сматра да не постоји уставни основ за примјену принципа *ability-to-pay*, као специфичне димензије начела једнакости у опорезивању. Ове ставове Уставни суд Црне Горе по први пут заузима у случају уставности Закона о таксама<sup>565</sup>, а након тога они постају дио његове устаљене праксе: „*С обзиром на то да Устав непосредно не одређује економску снагу обвезника, као критеријум за утврђивање сразмјерности фискалних обавеза то, према оцјени Уставног суда, не постоји ограничење за законодавца, да одреди предмет опорезивања, у оквиру одговарајуће врсте пореза, као и да пропише олакшице и ослобођења за поједине предмете опорезивања.*”<sup>566</sup>

#### 2.2.1.2. Врсте дискриминације

Дакле, основни принцип јесте да лице или компанија који користе основне слободе да би радили, пословали или инвестирали у другој држави чланици не смију због тога бити у лошијем положају.<sup>567</sup> Сваки појавни облик дискриминације и свака подјела дискриминације заснована је на неком другачијем критеријуму или виду компарације. Као што је већ речено, појам компарације нераскидиво је везан за појам дискриминације, односно представља њен есенцијални елемент. Другим ријечима, развој и профилисање нових критеријума компарације доводили су до нових појавних облика дискриминације. Принцип забране дискриминације се огледа у компарацији одређеног предметног критеријума, а сумњивим се сматра постојање тзв. „различитог третмана“. Предмет компарације је имао у својој еволуцији више етапа, те типове дискриминације можемо класификовати на следећи начин: 1) директна и индиректна дискриминација; 2) дискриминација у држави извора (*host state*) или у држави

<sup>563</sup> Alberto Tarsitano: The Defense of Taxpayer's Rights in the Courts of Argentina, Bulletin for International Taxation, August/September 2005, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, стр. 412.

<sup>564</sup> Одлука Уставног суда Србије IV-275/2002, 27.11.2003.

<sup>565</sup> Види доље, стр 229.

<sup>566</sup> Одлука Уставног суда Црне Горе У-I бр. 8/11, 22. март 2012.

<sup>567</sup> Вид.: Richard Lyal: **EU Report**, (y: *Non-discrimination at the crossroads of international taxation*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 93a), 2008, International Fiscal Association, стр.55.

резидентства (*home state*); 3) хоризонтална и вертикална дискриминација; 4) дискриминација у једној или двије државе чланице; 5) обрнута дискриминација.

#### **2.2.1.2.1. Директна и индиректна дискриминација**

##### **2.2.1.2.1.1. Директна дискриминација – критеријум (чињеница) држављанства**

Примарни концепт забране дискриминације заснован на члану 18 УФЕУ се у принципу примјењује у односу на држављанство: „*свака дискриминација на основу држављанства ће бити забрањена*“. Овај вид дискриминације се назива директна или очигледна дискриминација. Због њеног лаког препознавања, али, прије свега, зато што су у пореском праву одлучујуће чињенице резидентство и извор<sup>568</sup>, број случајева у материји опорезивања је минималан. Вриједи поменути случај *Commission v Hellenic Republic*<sup>569</sup>, који се тичао изузећа пореза на пренос непокретности које је било резервисано, између осталих, и за лица која су држављани Грчке. СПЕУ је овакво ограничење сматрао супротним праву ЕУ.<sup>570</sup>

##### **2.2.1.2.1.2. Индиректна дискриминација - критеријуми (чињенице) различити од држављанства**

Врло брзо је СПЕУ увидио да је појам директне дискриминације преузак да би се на прави начин уклониле препреке интракомунитарној трговини. Стога, кроз своју праксу он ствара нови концепт који се назива индиректна (прикривена) дискриминација. Први значајан корак у том правцу био је покривање појма индиректне (прикривене) дискриминације<sup>571</sup> која се заснива на чињеници резидентства. Користећи вокабулар међународног пореског права, индиректна дискриминација настаје када нека норма лошије третира један дио предметне прекограничне трансакције због неких карактеристика као што је инострано резидентство или

---

<sup>568</sup> Везивање за одређену јурисдикцију је одређено као одлучујућа чињеница (*connecting criteria*) која спаја материјални (садржински) елемент опорезивог догађаја са сврхом пореске надлежности (овлашћења) државе. Сврха овог критеријума је често дефинисана везом између релевантних аспеката лица подвргнутих опорезивању (*taxable persons*) или опорезивих догађаја са одређеном територијом. Ова веза може бити објективне природе – догађаји који су се одиграли на некој територији, или субјективне природе – догађаји који су везани за одређено лице које има боравиште или пребивалиште на некој територији. Види више у: Angel Schindel, Adolfo Atchabahian: **General Report**, (y: *Source and residence: new configurations of the principles*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 90a), 2005, International Fiscal Association, стр. 28-29.

<sup>569</sup> Вид.: Случај 155/09 European Commission v Hellenic Republic, пасус 69.

<sup>570</sup> Види доље, стр. 340.

<sup>571</sup> Вид.: Случај 237/94 John O'Flynn v Adjudication Officer, пасуси 17-18.

чињеница да је други учесник у трансакцији основан у иностранству.<sup>572</sup> Треба примјетити да је СПЕУ у својој пракси прво развио концепт „прикривене дискриминације“ да би тек касније почео ове ситуације називати и „индиректном дискриминацијом“, те на овај начин поистовјећивати два појма: *„Суд је досљедан у ставу да правила у погледу једнаког третмана забрањују не само очигледну дискриминацију на основу чињенице држављанства, већ и све врсте прикривене дискриминације, примјеном других критеријума диференцијације...пореске погодности омогућене једино резидентима држава чланица могу представљати индиректну дискриминацију на основу чињенице резидентства.“*<sup>573</sup>

Дакле, забрана дискриминације је проширена са иностраних држављана на иностране резиденте. Први пут се СПЕУ бавио овом проблематиком у случају *Sotgiu*, у коме је дао одговор на питање да ли се појам дискриминације односи и на забрану различитог третмана на основу резидентства радника, поред тога што спречава неповољнији положај на основу држављанства: *„Правила која се тичу једнаког третмана, како Уговора тако и члана 7 Уредбе бр. 1612/68, спречавају не само очигледну дискриминацију на основу држављанства, већ и све облике прикривене дискриминације који примјеном других критеријума диференцијације воде у пракси истом резултату. Ово тумачење, које је неопходно ради осигурања ефикасног спровођења једног од основних принципа Заједнице, експлицитно је препознато петим рециталом преамбуле Уредбе бр. 1612/68 који захтијева да једнакост у третману радника буде осигурана ‘у пракси и на основу закона’. Зато могу постојати ситуације када критеријуми као што су мјесто поријекла или резидентство радника, у складу са околностима, могу бити једнаки, у погледу ефеката у пракси, дискриминацији на основу чињенице држављанства која је забрањена на темељу Уговора и Уредбе.“*<sup>574</sup>

#### **2.2.1.2.1.2.1. Резидентство**

##### **2.2.1.2.1.2.1.1. Општа разматрања**

Генерално, разлика у третману која почива на критеријуму резидентства, како физичких лица тако и компанија, на коју се односи појам индиректне дискриминације у пракси СПЕУ, заснива се на претпоставци да су нерезиденти у већини случајева држављани друге државе чланице: *„Међутим, националне норме те врсте, које праве разлику на основу резидентства на начин да*

---

<sup>572</sup> Вид.: Mary C. Bennett: **Nondiscrimination in International Tax Law: A Concept in Search of a Principle**, Tax Law Review 59, New York University School of Law, 2006, стр. 443.

<sup>573</sup> Вид.: Случај 279/93 ..., пасуси 26. и 29.

<sup>574</sup> Вид.: Случај 152/73 Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost, пасус 11.

*нерезидентима ускраћују одређене користи које се, наспрот томе, пружају лицима која имају бораваиште унутар националне територије, у стању су да раде на штету држављана других држава чланица. Нерезиденти су у највећем броју случајева странци.*<sup>575</sup>

У својој пракси, када је у питању заштита нерезидентних физичких лица, СПЕУ је користио више формално-правних одређења за ситуације када се нека мјера може сматрати индиректном дискриминацијом и у случају њене једнаке примјене у односу на држављане других држава чланица: када „суштински утиче“ на држављане друге државе чланице;<sup>576</sup> „велика већина оних на које она утиче“ су држављани друге државе чланице;<sup>577</sup> „примјењује се без разлике али захтјеви могу бити лакше испуњени од стране држављана у односу на држављане других држава чланица,<sup>578</sup> када постоји ризик да она може посебно ићи на штету држављана других држава чланица.<sup>579</sup>

С друге стране, код резидентства компанија ситуација је сложенија када је ријеч о питању разликовања директне и индиректне дискриминације. Разлог за то је што члан 54 УФЕУ одређује држављанство ЕУ компанија на основу мјеста гдје имају своје регистровано сједиште, централу управљања или главно мјесто одвијања пословних активности. Стога, неријетко долази до подударња са резидентством на основу националних пореских прописа, које је најчешће везано за мјесто управе. Због овог терминолошког преклапања постојала су мишљења да се, уколико се у одређењу пореског резидентства порески систем неке државе веже за компанијско право, сваки облик дискриминације може окарактерисати као њен директни облик.<sup>580</sup> СПЕУ је у пракси дефинисао појам индиректне дискриминације и у случају када норме имају идентичне ефекте без обзира на сједиште компаније: „*Иако се оно примјењује независно од сједишта компаније, коришћење критеријума фискалног резидентства унутар националне територије у сврху омогућавања повраћаја преплаћеног пореза иде више на штету компанија које*

---

<sup>575</sup> Вид.: Судбај 279/93 ..., пасуц 28.

<sup>576</sup> Вид.: Спојени случајеви 259/91, 331/91 и 332/91 Pilar Allué and Carmel Mary Coonan and others v Università degli studi di Venezia and Università degli studi di Parma, пасуц 12.

<sup>577</sup> Вид.: Судбај 272/92 Maria Chiara Spotti v Freistaat Bayern, пасуц 18.

<sup>578</sup> Вид.: Судбај 349/87 Elissavet Paraschi v Landesversicherungsanstalt Wuertemberg, пасуц 23.

<sup>579</sup> Вид.: Судбај 151/94 Commission of the European Communities v Grand Duchy of Luxembourg, пасуц 15.

<sup>580</sup> Вид.: Timothy Lyons: **Discrimination against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice**, EC Tax Journal, 1995, стр. 33.

*своје сједиште имају у некој другој држави чланици. Заправо, најчешће су то компаније које имају своје пореско резидентство изван предметне државе чланице.*<sup>581</sup>

Препознавање резидентства као критеријума забране дискриминације од посебног је значаја за материју директних пореза и пореско право уопште. Разлог за то је што државе (осим ријетких изузетака) не користе држављанство као одлучујућу чињеницу приликом примјене својих овлашћења на опорезивање, већ пореско резидентство.<sup>582</sup> Држава резидентства пореског обвезника успоставља пореску обавезу на свјетски доходак, ма гдје он био остварен.<sup>583</sup> Овакав универзални порески захтјев се заснива на користима које порески обвезник има од државе резидентства у вези са економском, социјалном, културном и материјалном инфраструктуром у којој обично остварује највећи дио својих прихода, те стога треба да доприноси финансирању јавних расхода у складу са принципом *ability-to-pay*.<sup>584</sup> Поред резидентства, као одлучујућа чињеница у пореском праву јавља се извор: држава успоставља свој порески захтјев јер је пореском обвезнику пружила одређене предуслове да би остварио доходак, као што су природни ресурси, инфраструктура, тржиште рада, тржиште капитала и сл. Сходно томе, према теорији користи (*benefit theory*), овај порески захтјев је ограничен на доходак остварен на њеној територији.<sup>585</sup> Дакле, када је неки прекогранични доходак у питању, двије државе се јављају са својим овлашћењем на опорезивање: држава извора дохотка и држава резидентства пореског обвезника. Такође, специфично за област опорезивања јесте да међународно право допушта да се резиденти и нерезиденти третирају на различит начин.<sup>586</sup> Уобичајена пракса је да нерезиденти имају неповољнији порески третман, те због тога принцип недискриминације у праву ЕУ има значајна одступања у односу на принцип недискриминације у међународном пореском праву.

<sup>581</sup> Вид.: Случај 330/91 ..., пасус 15.

<sup>582</sup> Вид.: Brigitte Knobbe-Keuk: **Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions**, EC Tax Review Issue 3, Kluwer Law International, 1994, стр. 76.

<sup>583</sup> Вид.: Alessandro Dragonetti, Valerio Piacentini, Anna Sfondrini: **Manuale di fiscalità internazionale (III edizione - 2008)**, IPSO Gruppo Walters Kluwer Italia, стр. 10.

<sup>584</sup> У том смислу види: Peter J. Wattel: **The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms With International Tax Law**, Common Market Law Review, Kluwer Law International, 1996, стр. 223.

<sup>585</sup> Вид.: Peggy B. Musgrave: **Sovereignty, Entitlement and Cooperation in International Taxation**, Brooklyn Journal of International Law 26, 2001, стр. 1343.

<sup>586</sup> Принцип резидентства подразумијева начелно "неограничену пореску обавезу" јер опорезује лица (резиденти) у односу на њихов цјелокупан доходак, док принцип извора начелно подразумијева "ограничену пореску обавезу" пошто опорезује искључиво приход (или имовину) која потиче или је везана за државу опорезивања. Види више у: Angel Schindel, Adolfo Atchabahian: **General Report**, (y: *Source and residence: new configurations of the principles*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 90a), 2005, International Fiscal Association, стр. 29.

Дефиниција дискриминације која се користи како у праву ЕУ тако и у међународном праву, практично је идентична, али њен смисао је различит. У праву ЕУ довољно је да су ситуације у материјалном смислу (садржински) идентичне (објективни елемент, нпр. случај *Schumacher*), док се норме међународног пореског права заснивају на претпоставци да су резиденти и нерезиденти у различитој ситуацији и на основу тога легитимно могу бити субјект различитог пореског третмана (осим ако то изричито није забрањено уговором о избјегавању двоструког опорезивања). Непоклапање ова два приступа лежи у разлици између основних циљева права ЕУ и међународног пореског права. Док, са једне стране, основне слободе имају за циљ уклањање граница између држава чланица, што је више могуће, у случају интракомунитарних економских активности, основна полазна тачка међународног пореског права је управо постојање ових граница.<sup>587</sup> Иако је у принципу дозвољено правити разлику у пореском третману између резидената и нерезидената, СПЕУ обраћа пажњу на то да ли је ријеч о садржинским (материјалним) разликама. Уколико, када се узму у обзир објективни елементи ситуације, нема разлике између резидената и нерезидента, онда је разлика у пореском третману забрањена. Најбољи примјер дилема и сукоба ова два система пореске логике предочавају случајеви *Gerritse* и *Schumacker*. У првом случају СПЕУ је дефинитивно подржао као одлучујућу чињеницу резидентство по питању алокације права на опорезивање: „Штавише, када је опорезивање у питању, резидентство је одлучујућа чињеница на којем је међународно пореско право, а посебно Модел конвенција ОЕCD..., заснивано по питању алокације овлашћења на опорезивање између држава у ситуацијама које укључују инострани елемент.“<sup>588</sup>

С друге стране, у случају *Schumacker* СПЕУ износи вјероватно један од најконтроверзнијих ставова у својој цјелокупној пракси (укључујући и непореске области). СПЕУ начелно стаје на страну основног принципа међународног пореског права о допуштености различитог третмана резидената и нерезидената, што је било предмет бројних критика заступника што веће слободе тржишта: „У вези са директним порезима, ситуације резидената и нерезидената нису упоредиве као правило...Сходно томе, члан 48 Уговора у принципу не спречава примјену норми државе чланице на основу којих нерезидентно лице које је запослено у тој држави чланици има тежи порески третман дохотка у односу на резидентно лице са истим запослењем.“<sup>589</sup> Међутим, овакав принцип се коси са основним постулатима других области праксе СПЕУ - да је на унутрашњем тржишту

<sup>587</sup> Вид.: Company Taxation in the Internal Market, Commission staff working paper, SEC (2001) 1681, стр. 309.

<sup>588</sup> Вид.: Случај 234/01 *Arnoud Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord*, пасус 45.

<sup>589</sup> Вид.: Случај 279/93 ..., пасуси 31. и 35.

ЕУ као правило идентичан третман производа и фактора производње на основу држављанства, односно резидентства. Под тим утицајем, СПЕУ у истом случају ствара и изузетак од правила који се односи на директне порезе. Он се тиче ситуације када се нерезиденти у пракси налазе у објективно идентичној ситуацији као резиденти, тако да општи принцип међународног права бива потиснут потребом за осигурањем једнаког третмана лица на тржишту ЕУ: „Међутим, ситуација је другачија у случају као што је овај када нерезидент остварује безначајан приход у држави свог резидентства, а остварује већину свог опорезивог дохотка у држави запослења, што резултира ситуацијом да држава резидентства није у могућности да му пружи олакшице које узимају у обзир његове личне и породичне околности...Нема објективне разлике између ситуације оваквог нерезидента и резидената који се баве упоредивим запослењем, да би била оправдана разлика у третману у погледу узимања у обзир у пореске сврхе обвезникових личних и породичних околности.“<sup>590</sup>

#### 2.2.1.2.1.2.1.2. Случај *Biehl*<sup>591</sup>

Сложеност економских односа на унутрашњем тржишту ЕУ натјерала је СПЕУ да развија нове димензије концепта прикривене дискриминације. Просто постојање дискриминације која се односи на различит третман резидената и нерезидената није било довољно. Најбољи примјер за то је случај *Biehl*. Господин *Biehl* је био држављанин Њемачке, запослен у Луксембургу од почетка 1973, а у спорној 1983. години је радио од 1. јануара до 1. новембра, када се вратио у Њемачку. Спор се тичао норми о луксембуршком порезу на доходак физичких лица које су правиле разлику између двије врсте резидената - сталних резидената (*permanent residence*) и привремених резидената (*temporary residence*).<sup>592</sup> Они резиденти који су провели цијелу годину у Луксембургу (стални резиденти) имали су право на аутоматски повраћај више плаћеног пореза на зараде који је уплаћиван по одбитку, док су привремени резиденти морали да учествују у пореском поступку, у којем имају обавезу да докажу чињеницу да је уплаћено више пореза по одбитку у циљу повраћаја истог. Због наведеног, господин *Biehl* је уложио жалбу, јер је сматрао да се као привремени резидент налази у објективно идентичној ситуацији као и стални резиденти, те да су на овај начин прекршена његова права која има на основу права ЕУ.

---

<sup>590</sup> *Ibid.*, пасуси 36-37.

<sup>591</sup> Вид.: Случај 175/88 ...

<sup>592</sup> Вид.: Ruth Mason: **European Tax Discrimination – Fluncking the EJC’s Tax Discrimination Test**, стр. 26. <http://ssrn.com/abstract=1025522>

Власти Луксембурга су се у поступку пред СПЕУ браниле ставом да поштење и ефикасна наплата пореза оправдавају разлику између сталних и привремених резидената. По питању поштења, изнијет је став да привремени резиденти могу остваривати приходе и у некој другој држави чланици, те на тај начин расподелом свог дохотка избјећи примјену највиших стопа пореске прогресије, што би на крају резултирало нижим нивоом опорезивања. Када је ријеч о ефикасној наплати, захтјев за учешћем у поступку повраћаја правдан је чињеницом да се ове двије категорије резидената налазе у различитој ситуацији, те да је на основу принципа једнакости (различит третман различитих ситуација) неопходно да привремени резиденти учествују у пореском поступку.<sup>593</sup>

СПЕУ је у својој пресуди подржао ставове господина *Biehl*-а заузимајући став да се двије категорије резидентних пореских обвезника налазе у упоредивој ситуацији, те да Луксембург, третирајући их на различит начин, крши слободу кретања радника: „*Иако је тачно да критеријум сталног резидентства на националној територији, за који се веже могућност повраћаја преплаћеног пореза, примјењује без обзира на држављанство предметног пореског обвезника, постоји ризик да ће он ићи на штету прије свега пореских обвезника који су држављани друге државе чланице. Често таква лица напуштају државу или постају њени резиденти у току године.*“<sup>594</sup>

#### 2.2.1.2.1.2.2. Поријекло (*place of origin*)

Колико прекограничне ситуације на унутрашњем тржишту ЕУ могу бити сложене са аспекта пореског права и његовог односа са основним слободама показује сљедећа дилема: како би случај *Biehl* био ријешен да порески обвезник није био држављанин Немачке, него држављанин Луксембурга? Дакле, ријеч је о различитом третману по питању двије врсте резидентства, али сада би у обје ситуације био у питању порески обвезник држављанин државе чланице која примјењује предметну диференцијацију. Закључак о постојању дискриминације који СПЕУ темељи на чињеници да су порески обвезници који се налазе у статусу привремених резидената „најчешће држављани друге државе чланице“ не би био могућ, јер би била ријеч о држављанину Луксембурга.

---

<sup>593</sup> Вид.: Случај 175/88 ..., пасус 15.

<sup>594</sup> *Ibid.*, пасус 14.

Као и обично, пракса СПЕУ по овом питању развила се прво у непореским областима; по њој је на унутрашњем тржишту ЕУ забрањена дискриминација по основу миграције.<sup>595</sup> Дакле, ријеч је о ситуацијама које се преклапају са класичним концептом дискриминације, када национална норма прави разлику у третману на основу држављанства, резидентства или мјеста оснивања, јер постоји претпоставка да погађа доминантно иностране раднике. У случају различитог третмана радника који мигрирају у циљу запослења од стране државе поријекла (држављанства), оваква претпоставка није примјењива, тако да се ова категорија тешко препознаје.<sup>596</sup> Она се тиче ситуација „обрнутих прекограничних радника“, који настављају да раде у држави поријекла (чији су држављани), али се селе у другу државу чланицу (пребацују резидентство), или у случајевима када би радили у неколико држава чланица. Ту је СПЕУ успоставио широк концепт заштите: „...*одредбе Уговора које се односе на право кретања лица имају за циљ олакшање запослења држављана Заједнице свих врста на територији Заједнице, и спречавају мјере које могу ставити у неповољнији положај држављане Заједнице када они желе да обављају неку економску активност на територији неке друге државе чланице...сваки држављанин Заједнице који је, независно од свог мјеста резидентства или држављанства, користио право на слободу кретања радника а који је био запослен у другој држави чланици, улази у поље примјене поменутих норми [члан 45].*“<sup>597</sup>

У области пореза ова проблематика концепт индиректне дискриминације проширује и на ситуације лошијег третмана нерезидената који су држављани државе чланице која примјењује мјеру (нпр. обрнути погранични радници). На овај начин СПЕУ под дискриминацијом обухвата и ситуације када су држављани једне државе чланице резиденти неке друге државе чланице, али остварују своје право кретања или инвестирају на територији државе чији су држављани; таква лица доводи у поље примјене УФЕУ тако што их на вјештачки начин изједначава са држављанима друге државе чланице.<sup>598</sup> СПЕУ проширује примјену слобода оснивања тако што УФЕУ: „...*не може бити тумачен на начин да држава чланица искључи своје властите држављане од користи које омогућава комунитарно право, када су због свог пословања, у погледу*

---

<sup>595</sup> Вид.: Oliveira Castro: **Workers and Other Persons – Step-by-step from Movement to Citizenship - Case Law 1995-2001**, Common Market Law Review 39, Kluwer Law International 2002, стр. 92.

<sup>596</sup> Вид.: Мишљење AG Fennelly у Случају 190-98 Volker Graf v Filzmoser Maschinenbau GmbH, тачка 21.

<sup>597</sup> Вид.: Случај 18/95 F.C. Terhoeve v Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland, пасус 37. и 27.

<sup>598</sup> Вид.: Paul Farmer: **The Court's case law on taxation – a castle built on shifting sands?**, EC Tax Review 2, 2003, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 77.

државе чланице свог поријекла, у ситуацији која се може сматрати једнаком са свим другим лицима која уживају права и слободе загарантоване Уговором.“<sup>599</sup>

#### 2.2.1.2.2. Дискриминација у држави извора и држави резидентства

Сљедећа диференцијација индиректне дискриминације заснива се на критеријуму да ли је недозвољена препрека интракомунитарној трговини наметнута од стране државе извора (*host state*) или државе резидентства (*home state*) пореског обвезника. Иако би се на основу текста одредаба УФЕУ које се односе на основне слободе могло закључити да су оне усмјерене искључиво на забрану дискриминације у држави извора, СПЕУ је у својој пракси заузео став да оне, такође, спречавају и државу резидентства у коришћењу основних слобода.<sup>600</sup>

##### 2.2.1.2.2.1. Дискриминација у држави извора (*host state*)

Ова врста дискриминације се у литератури, као и у пракси СПЕУ, може срести још као дискриминација у држави домаћину (*host discrimination*), улазна дискриминација (*inbound discrimination*) или увозна дискриминација (*import discrimination*). Дакле, уколико у некој конкретной ситуацији не постоје објективне разлике између нерезидената и резидената, дужност државе извора је да третира нерезидентна правна лица као виртуелне резиденте. У принципу, ради се о пружању националног третмана резидентима или држављанима друге државе чланице. Када је ријеч о дискриминацији нерезидената у држави извора, компарација се врши на основу објективних и субјективних елемената обвезникове способности плаћања. Практику СПЕУ у овој области је најбоље подијелити на ону која се односи на физичка лица и ону која се односи на правна лица.

По питању једнаког третмана нерезидентних правних лица пракса СПЕУ се логично заснива искључиво на објективним елементима способности плаћања (пореска основица, пореска стопа и сл.). Она датира још од историјског случаја *Avoir Fiscal*, у којем је установљено правило да нерезидентна стална пословна јединица има право на олакшицу у виду кредита у оквиру система импутације за примљене дивиденде као и резидентна компанија. Ова пракса је проширена у случају *Saint-Gobain* и на олакшице загарантоване уговором о избјегавању двоструког опорезивања. Иако је у овом случају било ријечи искључиво о олакшици која се тиче дивиденди, претпоставка је да се овај принцип протеже на све врсте прихода који се могу

<sup>599</sup> Вид.: Случај 107/94 ..., пасус 32.

<sup>600</sup> Вид.: Случај 385/00 *De Groot v Staatssecretaries van Financiën*, пасус 79.

приписати сталној пословној јединици.<sup>601</sup> Ни када су пореске стопе у питању, стална пословна јединица не смије бити подвргнута већој стопи од резидентне компаније уколико не постоји објективна разлика у њиховом статусу.<sup>602</sup> Такође, кроз своју праксу СПЕУ је установио обавезу државе извора да филијала иностране компаније (резидент државе извора) не смије да има лошији третман због чињенице да јој је матична компанија резидент неке друге државе чланице.<sup>603</sup>

С друге стране, када је третман нерезидентних физичких лица у питању, много је теже дефинисати критеријуме на основу којих СПЕУ процјењује идентичност пореских обвезника на основу њихове способности плаћања, јер се у компарацију укључују и елементи субјективне природе. Основна претпоставка код нерезидентног физичког лица јесте да се у поређењу користи општи приступ,<sup>604</sup> који најбоље одсликава његову способност плаћања и да се иста заснива на доктрини *Schumacker*.

#### **2.2.1.2.2.2. Дискриминација у држави резидентства (*home state*)**

##### **2.2.1.2.2.2.1. Општа разматрања**

На основу праксе СПЕУ, не само дискриминација нерезидената у држави извора, већ и дискриминација резидената код којих постоји веза (економска) са другом државом чланицом може довести до кршења обавеза из УФЕУ.<sup>605</sup> Овај тип дискриминације појављује се у више синонима: излазне рестрикције (*exit restrictions*), одлазне рестрикције (*outbound restrictions*) или рестрикције државе поријекла (*home state restrictions*). Дакле, СПЕУ је принцип забране дискриминације проширио са концепта забране дискриминације иностраних држављана или нерезидената у држави извора на шири концепт забране за државе чланице од наметања неповољнијег третмана прекограничним активностима својих држављана или резидената у поређењу са чисто домаћом ситуацијом. Члан 24 Модел конвенције OECD, који се односи на

---

<sup>601</sup> Вид.: EC Law and Tax Treaties, European Commission DOC (05) 2306, 2005, пасус 27.

<sup>602</sup> Вид.: Случај 311/97 ..., пасус 24.

<sup>603</sup> Нпр. могућност групног опорезивања доступна искључиво у случају да су филијала и матична компанија резиденти исте државе, види више у: Спојени случајеви 397/98 и 410/98 ...

<sup>604</sup> Види доље, стр. 157.

<sup>605</sup> Вид.: Hans-Jörgen Aigner, Ulrich Scheuerle, Markus Stefaner: **General Report**, (у: *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, eds. Michael Lang, Hans-Jörgen Aigner, Ulrich Scheuerle, Markus Stefaner), EUCOTAX series, Kluwer Law International, стр. 41.

забрану дискриминације, има сличну сврху, само што је он ограничен искључиво на државу извора, док држава резидентства може да врши дискриминацију.<sup>606</sup>

Овај концепт је у области директних пореза први пут примијењен још 1988. године у случају *Daily Mail*. „Иако су те норме усмјерене прије свега на то да инострани држављани и компаније буду у држави извора третирани на исти начин као и држављани те државе, оне такође спречавају државу резидентства да отежава коришћење права оснивања у другој држави чланици неког од својих држављана или компанија основаних на бази њених прописа која улази у оквир дефиниције садржане у члану 58. Као што је Комисија исправно примијетила, права загарантована чланом 58 и каснијим члановима била би обесмишљена уколико би држава резидентства могла да спречи пословне субјекте да је напусте у циљу остваривања права на оснивање у некој другој држави чланици...”<sup>607</sup>

Типичан примјер пореских мјера држава чланица које долазе под удар ове врсте дискриминације јесте опорезивање у случају промјене резидентства (*exit taxation*<sup>608</sup>). У тим случајевима СПЕУ је заузео став да је опорезивање скривених резерви одређених средстава (активе-имовине), у тренутку када неко лице прелази границу (напушта фискалну јурисдикцију државе резидентства), у супротности са правима која гарантују основне слободе.

#### **2.2.1.2.2.2. Студија случаја – опорезивања у случају промјене резидентства (*exit taxation*)**

Порези у случају емиграције (*emigration taxes*) су порези који имају за циљ да држава коју порески обвезник напушта покушава да сачува порески захтјев у односу на постојеће или будуће капиталне добитке. Ова врста пореза се може подијелити на, са једне стране, порезе у случају промјене резидентства (*exit taxes*), којима се врши опорезивање само једном приликом, имају као објекат скривени приход и примјењују се у случају напуштања фискалне јурисдикције (емиграције), или, са друге стране, на оне који имају за циљ продужавање пореске обавезе (*trailing taxes*), који имају као порески објекат будуће приходе и примјењују се само након што је дошло до промјене резидентства.<sup>609</sup>

---

<sup>606</sup> Вид.: Vanessa E. Metzler: *op. cit.*, стр. 34.

<sup>607</sup> Вид.: Случај 81/87 ..., пасус 16.

<sup>608</sup> Дослован превод би био „излазно опорезивање“ али пошто ова врста пореза не постоји у пореском систему Црне Горе сматрам да је превод „опорезивање у случају промјене резидентства“ адекватније и боље осликава садржину овог фискалног облика.

<sup>609</sup> Вид.: Silvia Kotanidis: **French Exit Tax Incompatible with the Freedom of establishment Case C-9/02**, European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004, стр. 375.

Ова проблематика се тиче опорезивања тзв. скривених резерви (*hidden reserves*), а у пореском праву је уобичајено да се скривене резерве опорезују у складу са принципом реализације (*realization principle*). Дакле, одлагање опорезивања је компензовано накнадним опорезивањем у тренутку њихове реализације. У прекограничним ситуацијама проблем настаје јер се реализација оваквих резерви може одиграти у некој другој држави од оне у којој су оне створене. На основу националног пореског права или уговора о избјегавању двоструког опорезивања, право на опорезивање државе у којој су створене резерве може бити ограничено или потпуно изгубљено. У овим околностима, директна веза између одлагања плаћања пореза и каснијег опорезивања је изгубљена. Зато многе државе у свом правном систему предвиђају норме о опорезивању у случају трансфера имовине или у случају када резидентна компанија премјешта своје сједиште управе у иностранство.<sup>610</sup> Главна сврха постојања ове врсте пореза јесте да се спријечи вјештачко пребацивање резидентства у неку другу државу које има за циљ избјегавање плаћања пореза. У другим случајевима циљ је просто да се опорезују приходи и капитални добици који су створени у држави, јер она сматра да има право да их опорезује.<sup>611</sup>

Несумњиво, ова врста пореза ограничава слободе кретања загарантоване ЕФЕУ.<sup>612</sup> Прецизније, опорезивање саме чињенице промјене резидентства је *prima facie* у супротности са основним слободама. Усклађеност ове врсте пореза са слободама кретања<sup>613</sup> тестирана је у неколико наврата пред СПЕУ, а као најбољи примјери могу послужити случај *Lasteyrie du Saillant*<sup>614</sup>, у којем је по први пут одлучивано о овом проблему, као и случај *N<sup>615</sup>*. Оба случаја су се тичала напуштања фискалне јурисдикције од стране физичког лица. На основу спорног система опорезивања, када порески обвезници (физичка лица) своје фискално резидентство премјесте у неку другу државу, ствара се претпоставка да су они реализовали своје сакривене капиталне добитке у тренутку напуштања јурисдикције (емиграције), у односу на значајно

---

<sup>610</sup> Вид.: Gregor Fühlich: **Exit Taxation and EJC Case Law**, European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2008, стр. 10.

<sup>611</sup> Вид.: Luc de Broe: **General Report**, (y: *The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 87b) International Fiscal Association), 2002, Oslo Congress, стр. 23.

<sup>612</sup> Вид.: Kerstin Malmer: **Emigration taxes and EC law**, (y: *The tax treatment of transfer of residence by individuals*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 87b), 2002, International Fiscal Association, стр. 91.

<sup>613</sup> Вид.: Luc De Broe: **The Relevance of Residence Under EC Tax Law**, (y: *Residence of Individuals Under Tax Treaties and European Community Law*, ed. Guglielmo Maisto), International Bureau of Fiscal Documentation, 2010, стр. 117.

<sup>614</sup> Вид.: Случај 9/02 ...

<sup>615</sup> Вид.: Случај 470/04 ...

учешће у капиталу компанија које су у њиховом власништву.<sup>616</sup> Додуше, треба нагласити да предметне норме предвиђају могућност одлагања плаћања пореза до тренутка стварне реализације, тј. продаје хартија од вриједности; међутим, ово право пореског обвезника је условљено давањем финансијске гаранције. Обавеза плаћања пореза, због саме чињенице да обвезник напушта територију једне државе чланице, неминовно доводи у сумњу њену компатибилност са правом ЕУ. Главни проблем који се односи на пореско право ЕУ јесте претпоставка реализације капиталног добитка у тренутку напуштања фискалне јурисдикције, јер се иста не дешава у стварности. На овај начин се порески обвезник ставља у неповољнији положај по питању ликвидности од пореског обвезника који се налази у чисто домаћој ситуацији. Ова чињеница, по мишљењу СПЕУ, представља ограничење слободе секундарног оснивања: „Порески обвезник, који жели да премјести своје резидентство ван Француске коришћењем права загарантованих чланом 52 Уговора, подвргнут је неповољнијем третману у односу на лице које задржава своје резидентство у Француској. Тај порески обвезник подлијеже плаћању пореза на доходак који још увијек није реализован и са којим, сходно томе, ни не располаже, просто из разлога таквог трансфера, док, у случају да је остао у Француској, повећање вриједности би било опорезиво једино када је реализовано и у износу који је стварно реализован.“<sup>617</sup>

Иако дискриминација постоји, она је у супротности са правом ЕУ једино у случају ако је није могуће оправдати. У случају N, СПЕУ заузима становиште да овај облик пореза ипак може бити оправдан разлогом фискалне територијалности: „Стога, добици реализовани располагањем имовине су опорезиви, у складу са чланом 13(5) OECD Модел конвенције, а посебно у складу са верзијом из 2005, у држави уговорници резидентства лица које врши располагање. Као што је AG примијетио у члановима 96 и 97 Мишљења, ово је у складу са принципом фискалне територијалности...“<sup>618</sup>

Међутим, ова врста пореза није успјела да прескочи и посљедњу препреку у поступку оцјене усклађености са правом ЕУ. СПЕУ је заузео став да ова врста пореских норми пада на тесту пропорционалности: „...члан 43 ЕЗ мора бити тумачен да спречава државу чланицу да установљава систем опорезивања увећане вриједности у случају да порески обвезник пребаци своје резидентство ван те државе чланице, као што је предметни систем у главном поступку, који условљава одлагање плаћања пореза пружањем гаранција и не узима у потпуности у обзир смањење вриједности које може настати послје

<sup>616</sup> Вид.: Antoine Valat: **Primary Ruling Requested from the EJC as to whether the Franch Exit Tax is Compatible with the Freedom of Establishment**, European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, стр. 195.

<sup>617</sup> Вид.: Случај 9/02 ..., пасус 46.

<sup>618</sup> Вид.: Случај 470/04 ..., пасус 46.

*трансфера резидентства дотичне особе, а које није било узето у обзир од стране државе у коју је оно пребацило своје резидентство.*<sup>619</sup>

Из наведеног, слиједи јасан закључак да, начелно, право ЕУ не спречава постојање ове врсте пореза, али га условљава укидањем обавезе давања гаранције за одлагање пореске обавезе, као и узимањем у обзир будуће промјене вриједности имовине од стране државе која примјењује ову врсту пореза.<sup>620</sup> Оно што на крају треба поменути је и обавеза административне природе да порески обвезник у тренутку напуштања фискалне јурисдикције поднесе пореску пријаву у којој ће та чињеница бити евидентирана. Иако је СПЕУ подржао мишљење АГ да је и ова одредба рестриктивне природе, ипак је установио да је она пропорционална са циљем којем тежи, пошто је на тај начин једино могуће утврдити стварну вриједност имовине у тренутку напуштања фискалне јурисдикције, те тако утврдити пореску обавезу.<sup>621</sup>

#### **2.2.1.2.3. Хоризонтална и вертикална дискриминација**

У свим до сада наведеним видовима дискриминације поређење је вршено на идентичан начин – прекогранична ситуација је поређена са домаћом ситуацијом истог карактера. Овај вид компарације је примјењив како у случају дискриминације у држави извора, тако у случају државе резидентства. Компарацијом у држави извора поређен је третман нпр. нерезидентног радника са резидентним радником. Слично, приликом установљавања постојања дискриминације од стране државе резидентства, поређена је стварна прекогранична ситуација са хипотетичком ситуацијом идентичне инвестиције у држави резидентства. Овај уобичајени облик компарације, у којој се пореде домаћа и инострана прекогранична економска ситуација, назива се вертикална дискриминација.

С друге стране, развојем праксе СПЕУ поставило се питање да ли је могуће постојање ситуације када се прекогранична активност ставља у неповољнији положај, не у односу на чисто домаћу ситуацију, већ у поређењу са другом прекограничном активношћу. Дакле, ријеч је о потенцијалној дискриминацији која може настати поређењем пореског третмана двије различите правне форме иностране активности или чак поређењем пореског третмана двије

---

<sup>619</sup> *Ibid.*, пасус 55.

<sup>620</sup> Вид.: Hans van den Hurk, Jasper Korving: **The ECJ's Judgment in the N case against the Netherlands and its Consequences for Exit Taxes in the European Union**, Bulletin for International Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2007, стр. 153.

<sup>621</sup> Вид.: Случај 470/04 ..., пасуси 49-50.

идентичне правне форме иностране активности. Овај вид дискриминације се назива хоризонтална дискриминација.<sup>622</sup>

#### 2.2.1.2.3.1. Слобода избора (неутралности) правне форме

Ова забрана дискриминације се односи на слободу оснивања заступништва, сталних пословних јединица или филијала, из члана 49 УФЕУ држављана једне државе чланице у некој другој држави чланици. Тиче се случајева када порески обвезник изабере једну правну форму секундарног оснивања у другој држави чланици, а национални прописи предвиђају лошији третман у поређењу са случајем да је одабрао неку другу правну форму. Међутим, оно на шта сматрамо да треба обратити пажњу и правити разлику, јесте да ли је ријеч о улазној рестрикцији (на основу прописа државе извора), или о излазној рестрикцији (прописи државе резидентства инвеститора).

##### 2.2.1.2.3.1.1. Улазне рестрикције (држава извора прихода)

Развој овог правног концепта је започео у случају *Avoir Fiscal*: „Друга реченица првог става члана 52 изричито оставља могућност слободе избора одговарајуће правне форме у којој ће вршити своје активности у другој држави чланици и то право на избор не смије бити ограничено дискриминаторним правним нормама.“<sup>623</sup> Даљи развој овог концепта представља случај *Saint-Gobain*, у којем је расправљано о недоступности олакшице у виду изузимања од опорезивања у случају власништва у капиталу у компанијама трећих држава.<sup>624</sup> Предметни пропис, који је онемогућавао њемачкој сталној пословној јединици иностране француске компаније, окарактерисан је као дискриминаторан, након поређења њеног статуса са њемачком резидентном компанијом, укључујући и филијале основане од стране француске матичне компаније. Свој финални облик, који се у литератури назива „неутралност правне форме“<sup>625</sup>, слобода оснивања добија у случају *CLT-UFA*, који се тичао посебне пореске стопе примјењиве искључиво на сталне пословне јединице иностраних пореских обвезника у Њемачкој: „Дакле, слобода избора одговарајуће правне форме у којој ће се вршити активности у другој

<sup>622</sup> Вид.: Axel Cordewener: **EC law protection against 'horizontal' tax discrimination on the rise – or how to play snooker in an Internal Market**, EC Tax Review 16, 2007/5, Kluwer Law International, стр. 210.

<sup>623</sup> Вид.: Случај 270/83 ..., пасус 22.

<sup>624</sup> Види доле, стр. 263.

<sup>625</sup> Вид.: Wolfgang Schön: **The Free Choice between the Right to Establish a Branch and to Set-up a Subsidiary – a Principle of European Business Law**, European Business Organization Law Review, 2001, Volume 2, Issue 2, стр. 339.

*држави чланици прије свега служи да би се омогућило компанијама које имају своје сједиште у некој држави чланици да оснују своју сталну пословну јединицу у некој другој држави чланици у циљу вршења својих активности под истим условима који се примјењују на филијале...У том погледу, мора се нагласити да коначна пореска стопа од 42%, која се примјењује на сталне пословне јединице матичних компанија које имају своје сједиште у другој држави чланици, представља, говорећи уопштено, лошији третман у односу на пореску стопу смањену на 33,5% или чак 30%, која се примјењује на приходе филијала те исте компаније...Из наведеног сlijеди да ускраћивање примјене снижене пореске стопе за сталне пословне јединице чини мање привлачним могућност компанија које имају своје сједиште у некој другој држави чланици, да остварују своје право на слободу оснивања путем сталне пословне јединице. Из овога сlijеди да национални закон, попут оног око којег се води спор у главном поступку, ограничава слободу избора одговарајуће правне форме у којој се жели вршити активност у другој држави чланици.*<sup>626</sup>

Иако потврђен од стране СПЕУ, поготово у случају *CLT-UFA*, мишљења смо да је правна независност концепта слободе избора форме оснивања из перспективе улазних рестрикција државе извора веома дискутабилна. Дубљом логичком анализом поставља се питање да ли је компарација пореског третмана између сталне пословне јединице и филијале исте матичне компаније уопште неопходна. У пореском праву, када нека инострана (нерезидентна) компанија оснује филијалу (компанију) у другој држави, иста постаје резидент те државе. Поставља се питање смисла посебног поређења пореског третмана филијале иностране матичне компаније, када је могуће поређење третмана сталне пословне јединице нерезидентне компаније са било којом другом резидентном компанијом. Рећи да је филијала (компанија кћерка) неке иностране матичне компаније у бољем пореском положају од сталне пословне јединице те исте иностране компаније потпуно је исто као рећи да је било која резидентна компанија државе извора у бољој позицији од предметне сталне пословне јединице. У оба случаја, из перспективе рестрикција државе извора, исход компарације је исти. Дакле, у свим случајевима неповољнијег третмана сталних пословних јединица у држави извора дохотка, ситуација би могла бити ријешена примјеном класичне вертикалне компарације.<sup>627</sup> Додатно, није искључена ни могућност да компарацијом сталне пословне јединице са филијалом исте иностране матичне компаније, стална пословна јединица оствари мање права, уколико национални прописи државе извора предвиђају лошији третман оних резидентних компанија

<sup>626</sup> Вид.: *Случај 253/03 CLT-UFA V Finanzamt Köln-West*, пасуси 15-17.

<sup>627</sup> Вид.: *Ame Schnitger: The CLT-UFA Case and the „Principle of Neutrality of Legal Form“, European Taxation*, December 2004, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 525.

које су филијале нерезидентних матичних компанија.<sup>628</sup> Због свега наведеног, сматрамо овај правни концепт, макар у области опорезивања, неком врстом нус продукта праксе СПЕУ.

#### 2.2.1.2.3.1.2. Излазне рестрикције (држава резидентства инвеститора)

Када је ријеч о потенцијалној дискриминацији која може настати поређењем пореског третмана двије различите правне форме иностране активности, са аспекта излазних рестрикција државе резидентства инвеститора, ситуација у пракси СПЕУ је потпуно супротна. СПЕУ у овим случајевима отворено одбија примјену овог концепта. Очигледан примјер је случај *Columbus Containers Services*, који се тичао њемачких квази - CFC норми<sup>629</sup> које су предвиђале прелазак (*switch-over*) са методе изузимања на методу кредита, уколико је стална пословна јединица основана у некој другој држави чланици подвргнута ниском нивоу опорезивања. Тужилац је сматрао да је примјена спорних њемачких норми представљала ограничење његовог избора по питању избора правне форме, јер да је умјесто сталне пословне јединице основао филијалу, не би био подвргнут лошијем пореском третману. Међутим, СПЕУ је у пресуди недвосмислено одбацио ту могућност, констатујући: „...да су државе чланице слободне да одређују услове и ниво опорезивања за различите облике оснивања одабране од стране националних компанија или ортачких друштава које послују у иностранству, под условом да те компаније или ортачка друштва нису третирани на дискриминативан начин у поређењу да исте оснују на националној територији.“<sup>630</sup>

У својој каснијој пракси СПЕУ прецизира природу ових ставова: “...држава чланица поријекла задржава могућност да одређује услове и ниво опорезивања за различите врсте правних форми оснивања које су одабране од стране националних компанија у пословању у иностранству...пошто сталне пословне јединице које се налазе у другој држави чланици и нерезидентне филијале, нису...у упоредивој ситуацији у погледу алокације овлашћења на опорезивање, држава чланица поријекла није у обавези да примјењује исту пореску шему на нерезидентне филијале као ону коју примјењује на иностране сталне пословне јединице.”<sup>631</sup>

<sup>628</sup> Као примјер може послужити Случај *Metallgesellschaft and Others*, у коме је СПЕУ сматрао да је супротна праву ЕУ чињеница да филијала која је резидент Велике Британије, а чија компанија мајка има сједиште у некој другој држави чланици, мора платити порез унапријед, док резидентна филијала која има резидентну компанију мајку има могућност да избјегне овај захтјев. Види више у: Robert Newey: Hoechst ..., стр. 292.

<sup>629</sup> Вид.: Pasquale Pistone: **Ups and Downs in the Case Law of the ECJ and the Swinging Pendulum of Direct Taxation**, INTERAX, 4/2008, стр. 147.

<sup>630</sup> Вид.: Случај 298/05 *Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, пар. 53.

<sup>631</sup> Вид.: Случај 337/08 *X Holding BV v Staatssecretaris van Financiën*, пар. 40.

Дакле, СПЕУ потврђује забрану вертикалне дискриминације (поређењем домаће и прекограничне ситуације), али експлицитно дозвољава постојање хоризонталне дискриминације по питању избора правне форме (могуће је третирати различите правне форме на различит начин), из аспекта излазних рестрикција државе резидентства инвеститора. По нашем мишљењу, став СПЕУ „да су државе чланице слободне да одређују услове и ниво опорезивања за различите облике оснивања“ представља директно ниподаштавање концепта слободе избора правне форме у опорезивању. Оно што недостаје ставовима СПЕУ у предметној проблематици, а што сматрамо врхунском врлином у свакој судској пракси, јесте конзистентност. Прецизније, уколико се различит порески третман сталних пословних јединица и филијала исте иностране компаније сматра тзв. „улазном рестрикцијом“, онда би се различит порески третман иностране сталне пословне јединице и иностране филијале исте домаће компаније морао сматрати „излазном рестрикцијом“. Све остало јесу политички ставови, који се прилагођавају околностима случаја.

Уколико томе додамо већ поменути став да ова врста компарације представља чист вишак у случају „улазних рестрикција“ државе извора прихода, долазимо до логичног закључка да цијели концепт слободе избора (неутралности) правне форме у области опорезивања представља обично губљење времена.

#### **2.2.1.2.3.2. Различит третман идентичних правних форми**

Овај концепт се заснива на дилеми: да ли држава резидентства пореског обвезника смије да његову инвестицију у једној држави чланици подвргне лошијем пореском третману од идентичне инвестиције у другој држави чланици? Предметно питање се по први пут јавља у случају *Cadbury Schweppes plc*, у којем је СПЕУ имао незавидан задатак да балансира права држава чланица да заштите своје пореске основице од вјештачких прекограничних трансакција са правима грађана ЕУ који желе да користе слободу оснивања у држави чланици коју изаберу, коришћењем слобода кретања загарантованих УФЕУ, у циљу искоришћавања повољнијих пореских прописа у тим државама чланицама.<sup>632</sup> Предмет се тичао примјене британских *CFC* норми, које су предвиђале лошији третман инвестиције у државама са нижим порезима, у односу на државе са истим или сличним нивоом опорезивања као у Великој Британији. Дакле, ријеч је о потенцијалном виду хоризонталне дискриминације, јер се двије идентичне

---

<sup>632</sup> Вид.: Tom O'Shea: **The UK's CFC rules and the freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation?**, EC Tax Review, 2007-1, Kluwer Law International, стр. 13.

инвестиције третирају на различит начин. Иако је АГ у свом мишљењу<sup>633</sup> указао на постојање ове врсте дискриминације, предметне *CFC* норме су представљале и дискриминацију вертикалног типа, пошто је инострана инвестиција у држави чланици са нижим нивоом опорезивања била у неповољнијем положају од идентичне хипотетичке инвестиције на територији Велике Британије. СПЕУ је у својој пресуди, у дијелу који се тиче анализе питања постојања дискриминације, иако не превише јасно, поменуо обје врсте дискриминације: „*Ово није случај са резидентним компанијама које имају филијале у Великој Британији или филијале основане у некој другој држави чланици гдје није предмет ниског нивоа опорезивања.*“<sup>634</sup>

Послије случаја *Cadbury Schweppes plc* идеју о постојању хоризонталне дискриминације срећемо у мишљењима АГ у још неким случајевима. Међутим, иста доживљава крах у случају *Columbus Containers Services*, у којем је СПЕУ отворено одбио да установи овај нови правни принцип. У овом случају се поставило питање да ли постоји кршење слободе оснивања када држава чланица подвргава опорезивању приходе иностраног ортачког друштва (за потребе примјене спорног њемачког прописа третирано је као стална пословна јединица)<sup>635</sup>, док ови приходи не би били опорезовани да је ортачко друштво било опорезовано већом стопом пореза у некој другој држави чланици.<sup>636</sup> Предметне норме нису биле спорне са аспекта вертикалне дискриминације, јер је прелазак на метод кредита значао да ће стална пословна јединица претрпити исти порески терет као да је основана у Њемачкој. Дакле, СПЕУ је примијенио такозвани тест миграције (*migrant/nonmigrant test*) из перспективе државе резидентства пореског обвезника који инвестира у иностранство, који се састојао у поређењу третмана у иностраној ситуацији са оним који би постојао да је ортачко друштво основано на територији државе

---

<sup>633</sup> Вид.: Мишљење АГ Léger у Случају 196/04 *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, тачка 77.

<sup>634</sup> Вид.: Случај 196/04 ..., пасус 45.

<sup>635</sup> Вид.: Gerard T.K. Meussen: **Columbus Containers Services – A Victory for the Member States’ Fiscal Autonomy**, European Taxation, April 2008, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 170.

<sup>636</sup> Вид.: **Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on ECJ, Columbus Container Services BVBA & Co v. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt**, 6 December 2007, C-298/05 – April 2008, European Taxation, October 2008, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 542.

резидентства.<sup>637</sup> Сличном логиком СПЕУ се водио и у случају *Kerckhaert-Morres*<sup>638</sup> који се односио на отклањање двоструког опорезивања физичких лица.<sup>639</sup>

Међутим, ове норме не би биле примјениве да је стална пословна јединица основана у некој другој држави чланици са вишим нивоом опорезивања. АГ је у свом мишљењу, након констатације о непостојању вертикалне дискриминације, указао на дискриминацију хоризонталног типа, позивајући се на случај *Cadbury Schweppes plc.* „Прво, није потпуно јасно да ли два дијела критеријума компарације, која су коришћена од стране Суда у *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, цитираном горе, треба примјењивати кумулативно или засебно. Другим ријечима, поставља се питање да ли је разлика у третману, која настаје на основу националног законодавства државе чланице резидентства пореског обвезника, која постоји искључиво између двије прекограничне ситуације, довољна за претпоставку постојања рестрикције слободе оснивања.“<sup>640</sup>

Иако је, по мишљењу АГ, постојање искључиво хоризонталне дискриминације било довољно да се предметна пореска мјера окарактерише као недозвољена препрека примени слободе кретања, СПЕУ није подржао овај став. СПЕУ је експлицитно одбацио ову могућност: „...у тренутном стању хармонизације комунитарног пореског права, државе чланице уживају одређену аутономију. Из тих пореских овлашћења проистиче да слобода компанија или ортачких друштава да бирају, у сврху оснивања, између различитих држава чланица, ни у ком случају не значи да су касније поменуте у обавези да уподобе своје пореске системе различитим пореским системима других држава чланица, да би гарантовале компанијама или ортачким друштвима која су одлучила да се установе у датој држави чланици опорезовање на националном нивоу, идентично компанијама и ортачким друштвима која су одабрала да користе слободу оснивања у другим државама чланицама.“<sup>641</sup>

Након овог, рекло би се децидног става, да држава резидентства може да третира на различит начин лица у зависности да ли инвестирају у различитим државама, пресуда *OESI*<sup>642</sup> доноси по нашем мишљењу нову неизвјесност по овом питању. У овом предмету, поред других

---

<sup>637</sup> Вид.: Tom O'Shea: **German CFC Rules Held Compatible With EU Law**, Tax Notes International, Vol. 48, 2007, стр. 1205.

<sup>638</sup> Види доље, стр 304.

<sup>639</sup> Вид.: Jose Calderón, Andrés Baez: **The Columbus Container Services ECJ Case and Its Consequences: A Lost Opportunity to Shed Light on the Scope of the Non-discrimination Principle**, INTERTAX, Volume 37, Issue 4, Kluwer Law International, стр. 214.

<sup>640</sup> Вид.: Мишљење АГ Mengozzi у Случају 298/05 Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt, тачка 119.

<sup>641</sup> Вид.: Случај 298/05 Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt, парц 51.

<sup>642</sup> Вид.: Случај 194/06 Staatssecretaris van Financiën v Orange European Smallcap Fund NV.

спорних тачака, холандски инвестициони фонд *OESF* је тврдио да су његови приходи из Њемачке и Португалије третирани на лошији начин у поређењу са приходима из других држава чланица. Изненађујуће, након само шест мјесеци од пресуде у случају *Columbis Containers*, СПЕУ је начелно подржао ову тврдњу: „Искључењем од уступака (у погледу опорезивања иностраних дивиденди по принципу извора) у односу на дивиденде које потичу из одређених држава чланица, законодавство као што је оно у главном поступку чини инвестиције у тим државама чланицама мање привлачним од инвестиција у државе чланице у којима опорезивање дивиденди по принципу извора даје право на тај уступак. Такво законодавство је дакле у стању да одврати колективна инвестициона друштва од инвестирања у државе чланице у којима опорезивање дивиденди не даје право на уступак и на основу тога представља рестрикцију слободе кретања капитала забрањену чланом 56 ЕЗ.”<sup>643</sup>

Међутим, због посебних околности случаја СПЕУ је сматрао ово кршење обавеза на основу права ЕУ оправданим.<sup>644</sup> СПЕУ је поређење спустио на ниво акционара, са тврдњом да су акционари *OESF* били третирани на идентичан начин као и физичка лица која би инвестирала директно у Њемачку и Португалију, пошто у оба случаја спорна олакшица није била доступна. Када је ријеч о различитом третману између држава чланица гдје се врши инвестиција, СПЕУ је исти оправдао њиховим различитим правним контекстом.

У случају дивиденди примљених са територије Њемачке, у пореском уговору је већ постојала олакшица у виду пореског кредита за њемачки порез по одбитку: „...када фисклано инвестиционо предузеће прима дивиденде из држава чланица са којима је Краљевина Холандија закључила порески уговор који предвиђа за акционаре физичка лица порески кредит, за порез који су ове државе разрежале на те дивиденде, у односу на порез који су акционари дужни платити у Холандији, ситуација тог предузећа је различита од оне у којој се акционар налази када прима дивиденде из држава чланица са којима Краљевина Холандија није закључила такав порески уговор, јер не постоји таква олакшица у погледу дивиденди.”<sup>645</sup>

Са друге стране, у случају дивиденди примљених са територије Португалије, СПЕУ је различит третман сматрао оправданим због непостојања пореског уговора: „...чланови 56 ЕЗ и 58 ЕЗ не спречавају државу чланицу од ускраћивања пореске олакшице у случају пријема дивиденди из друге

---

<sup>643</sup> *Ibid.*, пасус 56.

<sup>644</sup> Вид.: Hans van der Hurk, Jasper Korving: **The ECJ's Judgment in OESF – Is Horizontal Discrimination a Treat to the Internal Market?**, Bulletin for International Taxation, March 2009, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 97.

<sup>645</sup> Случај 194/06 ..., пасус 61.

*државе чланице са којом није закључила порески уговор који садржи такву одредбу, јер није ријеч о објективно упоредивим ситуацијама.*<sup>646</sup>

Иако су аргументи везани за заштиту слободе кретања од дискриминације хоризонталног типа нови за област директних пореза, ова идеја је у потпуности у складу са концептом унутрашњег тржишта.<sup>647</sup> Прецизније, концепт забрањених рестрикција слободе кретања из аспекта државе резидентства види тржиште ЕУ као цјелину у којој се сви економски актери могу кретати са једног краја на други, попут великог стола за билијар, гдје се све економске кугле котрљају глатко из једног у други ћошак.<sup>648</sup> По неким мишљењима, поред вертикалног суверенитета (државе чланице су суверене у односу на ЕУ), постоји и хоризонтални суверенитет, који подразумева да су државе чланице суверене међусобно. Концепт хоризонталног суверенитета се занима на принципу лојалности ЕУ из члана 4(3) УФЕУ. Овај принцип је озбиљно прекршен ако једна држава чланица установи порески систем који „кажњава“ другу државу чланицу, ако та друга држава има порески систем који она не подржава. Много пута до сада је одлучивано да држава чланица не може наметати правила опорезивања на основу тога како друга држава чланица третира своје резидентне компаније или третирати своје резидентне компаније различито од резидентства њене филијале или инвестиције. Овај став сматрамо веома логичним и заносивим на устаљеној пракси СПЕУ, коју најбоље приказује случај *Cadbury Schweppes*: „...сама чињеница да је резидентна компанија користила право секундарног оснивања, као што је оснивање филијале у другој држави чланици, не представља необориву претпоставку пореске евазије...са циљем коришћења повољнијег пореског режима,...се, само по себи, не може сматрати злоупотребом.”<sup>649</sup> Слична логика се примјењује и у случају постојања забрањене пореске државне помоћи. Прецизније, чињеница да се нека пореска мјера неке државе чланице може окарактерисати као забрањена државна помоћ не даје право другој држави чланици да предузме унилатералне мјере против таквог пореског система као контра мјеру.<sup>650</sup>

---

<sup>646</sup> *Ibid.*, пасус 64.

<sup>647</sup> Вид.: Axel Cordewener: EC law protection ..., стр. 211.

<sup>648</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax system of the Member States**, EC Tax Review, 2003-12, Kluwer Law International, стр. 136.

<sup>649</sup> Вид.: Случај 196/04 ..., пасуси 50. и 38.

<sup>650</sup> Вид.: Мишљење AG Mengozzi у Случају 298/05 *Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, тачка 167.

#### 2.2.1.2.2.3. Дискриминација у једној или двије државе чланице

Основни принцип када СПЕУ процјењује усклађеност неке националне норме са правом ЕУ је да у том процесу не узима у обзир порески систем друге државе чланице.<sup>651</sup> Ријеч је о тзв. приступу једне државе, који у потпуности искључује све ефекте пореског система друге државе чланице на предметну прекограничну ситуацију у поступку утврђивања постојања дискриминације. Дакле, свака држава чланица има обавезу да на недискриминативан начин третира пореске обвезнике у оквиру свог правног система, неvezано за пореске околности исте прекограничне ситуације у другој држави чланици. Ово је уобичајени приступ у пракси СПЕУ и он је у складу са принципом забране компензаторног опорезивања: „...разлика у третману не може бити оправдана чињеницом да је закуподавчево оснивање у другој држави чланици предмет нижег опорезивања...Свака пореска предност за пружаоца услуга у виду нижег опорезивања у држави чланици у којој је основан, не може бити коришћена од стране друге државе чланице у циљу оправдања неповољнијег пореског третмана корисника тих услуга који су основани на њеној територији...овакви видови компензаторних пореских аранжмана су супротни са сâмим основама јединственог тржишта.“<sup>652</sup>

С друге стране, СПЕУ у одређеним случајевима када цијени усклађеност норме узима у обзир ширу слику и надилази приступ једне државе. Ријеч је о тзв. општем приступу<sup>653</sup> (*overall approach*), који у поступку утврђивања постојања дискриминације узима у обзир порески третман пореског обвезника како у држави резидентства тако и у држави извора. Општи приступ се јавља у два облика, односно може се јавити у двије фазе процеса анализе компатибилности норме са правом ЕУ. Први се сусреће у дијелу поступка у ком СПЕУ утврђује да ли спорна национална мјера има дискриминативни карактер, док се други односи на каснији покушај да се након што је у одређеном случају утврђено постојање дискриминације, нађе оправдање за такву националну мјеру. Дакле, СПЕУ приликом коришћења приступа двије државе узима у обзир кумулативни ефекат који имају национални порески системи двије државе чланице (укључујући и евентуално постојање уговора о двоструком опорезивању) на пореског обвезника и предметну прекограничну ситуацију. Ријеч је о много флексибилнијем приступу, који у зависности од предметне ситуације даје више права пореским обвезницима (нпр. ситуација *Schumacker*), док у другим (нпр. ситуација

<sup>651</sup> Вид.: Glória Teixeira: **Tax Systetms and Non-Discrimination in the European Union**, INTERTAX 34, 2006, Kluwer Law International, стр. 52.

<sup>652</sup> Вид.: Случај 294/97 Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna, пасуси 43-45.

<sup>653</sup> Вид.: Paul Farmer: **EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?**, EC Tax Review 7, Issue 1, Kluwer Law International, 1998, стр. 15.

*Marks & Spencer*) даје већу могућност државама чланицама да сачувају свој фискални суверенитет.

Прва ситуација у којој СПЕУ укључује приступ двије државе у своју анализу јесте приликом самог утврђивања постојања евентуалне дискриминације. Примјер за то су практично сви случајеви који се темеље на доктрини *Schumacher*. Она се заснива на чињеници да када је фактор компарације обвезникова способност плаћања, таква процјена се може извршити само на основу опште слике, дакле узимајући у обзир његов свјетски доходак. Иста се заснива на анализи прихода које радник оствари како у држави извора тако и у држави резидентства. Уколико у држави резидентства не постоји довољан износ прихода на основу којих би пореском обвезнику биле пружене личне олакшице на основу прописа о порезу на доходак, тек онда се ствара обавеза да држава извора мора истом пружити личне олакшице предвиђене својим националним законодавством. Слично се, у случају *Mannien* поставља питање да ли држава резидентства акционара треба да пружи истом олакшицу од двоструког међународног економског опорезивања (систем импутације – кредит за инострани порез на профит компанија који је на основу националних прописа предвиђен само у случају дивиденди примљених од стране резидентних компанија) у погледу примљених иностраних дивиденди: „...ситуација лица које је у Финској опорезовано по принципу свјетског дохотка може зависити од чињенице гдје је инвестирао свој капитал. То ће бити случај посебно уколико пореско законодавство државе чланице гдје је инвестиција извршена већ отклонила ризик двоструког опорезивања профита компанија који је расподијељен у облику дивиденди...”<sup>654</sup>

Проблем са којим је СПЕУ био суочен је дилема да ли дискриминаторни ефекат пореске мјере једне државе чланице може бити неутралисан ефектима пореског система друге државе чланице. Узмимо за примјер дискриминаторно опорезивање од стране државе извора профита сталних пословних јединица централа основаних у некој другој држави чланици (стопа већа од оне коју примјењује на своје резидентне компаније). Постоји могућност да уколико држава резидентства централе предвиђа порески кредит као мјеру за избјегавање двоструког опорезивања прихода из иностранства, а стопа пореза на профит компанија је у тој држави већа од стопе дискриминаторног иностраног пореза, да на општем нивоу нема дискриминације. Другим ријечима, пореска олакшица државе резидентства централе ће неутралисати дискриминаторске ефекте пореза државе гдје је лоцирана стална пословна

---

<sup>654</sup> Вид.: Случај 319/02 *Petry Mannien*, пасус 34.

јединица и ситуација за пореског обвезника ће у глобалном погледу бити идентична као да није било дискриминаторног опорезивања. Оно што ће се у суштини десити је преливање пореских прихода из државе резидентства у државу извора.

Ова дилема рађа ново питање: да ли је то могуће учинити путем унилатералних мјера (пореских прописа државе резидентства матичне компаније) или евентуално на основу уговора о избјегавању двоструког опорезивања? Када је ријеч о отклањању дискриминаторних ефеката пореске мјере на основу унилатералне мјере, СПЕУ је заузео став да је овакав приступ неприхватљив: „Сходно томе, Краљевина Холандија се не може ослонити на постојање пореске олакшице пружене на основу унилатералне мјере друге државе чланице у циљу избјегавања својих обавеза из Уговора...одговор на друго питање зато мора бити да се држава чланица не може ослонити на постојање пуног кредита омогућеног од стране друге државе чланице компанији примаоцу основаној у касније поменутој држави чланици, у циљу избјегавања обавезе спречавања економског двоструког опорезивања дивиденди које настаје примјеном својих овлашћења на опорезивање, у ситуацији када првопоменута држава чланица спречава економско двоструко опорезивање дивиденди расподијељених од стране компанија основаних на њеној територији.“<sup>655</sup> Да је СПЕУ у овој ситуацији прихватио општи приступ, одлука по питању постојања дискриминације, односно, питање усклађености законодавства једне државе чланице са правом ЕУ би зависило од пореског система друге државе чланице.<sup>656</sup>

Међутим, сматрамо да треба посебно обратити пажњу на прављење разлике између овог принципа са ситуацијом у којој СПЕУ у оквиру теста пропорционалности узима у обзир фактичке ефекте пореске мјере државе извора, у циљу установљавања оправданости неке дискриминаторне пореске мјере државе резидентства. Дакле, у првом случају је ријеч о неприхватању СПЕУ да узме у обзир ефекте законодавства (унилатералне мјере) државе извора у циљу утврђивања постојања дискриминације. У другом случају ријеч је о анализи фактичке ситуације у држави извора, те њеном евентуалном утицају на отклањање дискриминације у држави резидентства. Добар примјер за то је филозофија *Marks & Spencer* по питању коришћења губитака остварених од стране нерезидентних филијала или сталних пословних јединица: „По том питању, Суд је у пасу 55 пресуде *Marks & Spencer* одлучио да мјера која ограничава слободу оснивања иде даље од онога што је неопходно у сврху постизања њеног циља када нерезидентна филијала није могла губитке остварене у тој држави чланици искористити у том обрачуном

<sup>655</sup> Вид.: Случај 379/05 *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, пасуси 78. и 84.

<sup>656</sup> Вид.: Dennis Weber: **In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC**, INTERTAX 34, International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, стр. 590.

периоду, нити у претходним, а не постоји могућност ни да се они искористе у будућим обрачунским периодима...Као што је потврђено на јавној расправи, *Lidl Belgium* је искористила ову олакшицу, користећи губитке остварене од стране своје сталне пословне јединице 1999. године у накнадним пореским годинама, тачније 2003, када је остварен профит. На основу тога, *Lidl Belgium* није доказала да су испуњени услови постављени у пасусу 55 пресуде *Marks & Spencer* да би била установљена ситуација у којој мјера која ствара рестрикцију слободе оснивања у сврху члана 43 ЕЗ иде даље од неопходног за постизање оправданих циљева признатих правом ЕУ.<sup>657</sup>

Ипак, када је ријеч о уговорима о избјегавању двоструког опорезивања, СПЕУ заузима потпуно другачији став, који се темељи на устаљеној пракси да ови уговори чине дио правног система обје државе чланице и да исти могу утицати на његову пореску позицију. На основу њих државе чланице могу располагати својим овлашћењима на опорезивање, те то мора бити узето у обзир када су у питању њихове обавезе на основу права ЕУ.<sup>658</sup> Сходно томе, у случају *Amurta* СПЕУ је појаснио: „Међутим, не може се искључити да држава чланица успије осигурати испуњење својих обавеза сходно Уговору путем закључења уговора о избјегавању двоструког опорезивања са другом државом чланицом...Када се држава чланица ослања на уговор о избјегавању двоструког опорезивања закључен са другом државом чланицом, на националном је суду да установи да ли ће исти бити узет у обзир у главном поступку, а ако до тога дође, да утврди да ли он омогућава неутрализацију ефеката рестрикције слободе кретања капитала.”<sup>659</sup>

#### 2.2.1.2.4. Обрнута дискриминација

##### 2.2.1.2.4.1. Општа разматрања

Један од највећих проблема који проистиче из поменутог појма чисто домаће (унутрашње) ситуације, је стварање тзв. обрнуте дискриминације (*reverse discrimination*). Она дозвољава државама чланицама да примјењују неповољније мјере на своје држављане од страних држављана који долазе у ту државу, или од својих држављана који користе права на слободе кретања (прекогранична економска ситуација).<sup>660</sup> У праву ЕУ различит третман је забрањен искључиво уколико је прекогранична ситуација у неповољнијем положају. Другим ријечима,

<sup>657</sup> Вид.: Случај 414/06 *Lidl Belgium GmbH & Co. KG v Finanzamt Heilbronn*, пасуси 47 и 50-51.

<sup>658</sup> Вид.: Случај 170/05 *Dankevit International BV and Dankevit France SARL v Ministre de l'Économie des Finances et de l'Industrie*, пасус 45.

<sup>659</sup> *Ibid.*, пасус 79. и 84.

<sup>660</sup> Вид.: Daniela Garcia: *op. cit.*, стр. 180.

отежан порески третман домаћих држављана или резидената у односу на стране држављане или нерезиденте је дозвољен у праву ЕУ.<sup>661</sup>

#### 2.2.1.2.2.4.2. Случај *van Hilten* и случај *Steen II*

Случај се тичао холандског пореза на наслеђе, код којег је закон предвиђао правну фикцију да ће уколико се држављани Холандије преселе у неку државу са нижом стопом пореза на наслеђе, они и даље бити сматрани резидентима Холандије десет година након напуштања Холандије. Госпођа *van Hilten* је држављанин Холандије која се 1998. године преселила у Белгију, а онда 1991. године у Швајцарску, гдје је 1997. године и преминула. На основу поменуте правне фикције, њени наследници су подвргнути плаћању поменутног пореза. Спорна тачка холандског законодавства јесте чињеница да сви остали холандски резиденти, било да су држављани неке државе чланице или чак неке треће државе, нису подвргнути оваквом пореском третману, прецизније предметној правној фикцији уколико напусте Холандију. Дакле, ова продужена пореска одговорност се примјењивала искључиво на резиденте са холандским држављанством. На овај начин Холандија ствара препреку за своје држављане да напусте њену територију (њихови наследници ће бити опорезовани у случају смрти оставиоца у следећих десет година), док иста не постоји у случају страних држављана у истим околностима.

По питању наводне разлике у третману између држављана који су резиденти на основу правне фикције и држављана који нису напустили Холандију, СПЕУ је сматрао да нема дискриминације, јер имају идентичан третман: „Национално законодавство као што је оно у главном поступку, које предвиђа да ће наслеђе држављана државе чланице који премину у оквиру 10 година од тренутка када су престали бити резиденти те државе, бити опорезовано као да је држављанин наставио да буде резидент те државе чланице, док пружа олакшицу у погледу пореза плаћених у држави гдје је преминули пребацио своје резидентство, не представља рестрикцију слободе кретања капитала.“<sup>662</sup> Дакле, у овом случају СПЕУ је упоредио ситуацију госпође ван Хилтен са држављанином Холандије који је и њен резидент.<sup>663</sup>

<sup>661</sup> Вид.: Cees Peters, Margreet Snellaars: **Non-discrimination and tax law – Structure and comparison of the various non-discrimination clauses**, EC Tax Review, 2001/1, Kluwer Law International, стр. 17.

<sup>662</sup> Вид.: Случај 513/03 ..., пасус 45.

<sup>663</sup> Вид.: J.J. van den Broek, M.R. Wildeboer: **European Court of Justice Permits Inheritance Tax Based on Nationality in van Hilten-van der Heijden**, Bulletin for International Taxation, May 2007, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 216.

Када је ријеч о различитом третману у односу на резиденте који су држављани неке друге државе чланице, СПЕУ је образложење става о непостојању дискриминације нашао на терену алокације овлашћења за опорезивање: *„Што се тиче разлика у третману резидената који су држављани државе чланице и оних који су држављани неке друге државе чланице, које су резултат прописа попут оног у главном поступку, мора се примијетити да се таква разлика, у циљу алокације овлашћења на опорезивање, не може сматрати дискриминацијом забрањеном чланом 73б Уговора. Разлике проистичу, у одсуству мјера унификације или хармонизације на нивоу Заједнице, из овлашћења држава чланица да одређују, на основу уговора или унилатерално, критеријуме за алокацију овлашћења на опорезивање....“*<sup>664</sup>

Природу проблема обрнуте дискриминације, по нашем мишљењу, најбоље приказује случај *Steen II*. Исти се тицао дилеме њемачког националног суда да ли Уставни суд има право да преиспита уставност националног прописа који резултира обрнутом дискриминацијом и да ли је ова могућност у складу са правом ЕУ? У свом мишљењу, AG Darmon је био изричит да: *„...у погледу устава држава чланица (у овом случају једнакости пред законом), обавеза отклањања било које обрнуте дискриминације је ствар коју треба да цијени искључиво уставни суд те државе.“*<sup>665</sup> Дакле, у конкретном случају је постојала дилема да ли Уставни суд Њемачке може, уколико установи постојање лошијег третмана држављанина Њемачке који ради у потпуно домаћој ситуацији, па нема право на заштиту загарантовану УФЕУ, у односу на радника који се налази у прекограничној ситуацији, те стога има право на заштиту, преиспитати ову ситуацију из угла уставног принципа једнакости пред законом. СПЕУ је подржао став AG Darmon: *„...комунитарно право не спречава национални суд у испитивању уставности националне норме која, у ситуацији која нема везе са ситуацијама које разматра комунитарно право, третира раднике који су њени држављани на лошији начин од држављана других држава чланица.“*<sup>666</sup>

Из предметног става СПЕУ слиједи да сваки порески обвезник који трпи обрнуту дискриминацију може покушати да оствари заштиту пред својим националним уставним судом, због кршења принципа једнакости грађана пред законом, прецизније принципа једнаког третмана. Ова ситуација може бити веома интересантна у случају црногорског правног система, јер се порески обвезник може позивати на појам „идентичне правне ситуације“ из праксе Уставног суда Црне Горе: *„Законодавац није повриједио уставни принцип једнакости грађана пред законом...јер се свако лице које дође у правну ситуацију да на њега буду примјењене*

<sup>664</sup> Вид.: Случај 513/03 ..., пасус 47.

<sup>665</sup> Вид.: Мишљење AG Darmon у Случају 132/93, *Volker Steen v Deutsche Bundespost*, тачка 17.

<sup>666</sup> Вид.: Случај 132/93 ..., пасус 11.

*наведене одредбе не ставља у неједнак-повољнији положај у односу на друга лица на која се те одредбе односе.*<sup>667</sup>

У случају обрнуте дискриминације управо ово и јесте случај: у идентичној правној ситуацији нпр. домаћи и страни радник се третирају различито, на начин да је страни радник у повољнијем положају од домаћег. Дакле, мишљења смо, да је на основу појма „идентичне правне ситуације“ из уставно судске праксе могуће оспорити постојање обрнуте дискриминације у црногорском правном систему.

## 2.2.2. Рестриктивне пореске мјере

### 2.2.2.1. Појам рестрикција (забрањених ограничења) слобода кретања

Разлог настанка принципа забране недозвољених рестрикција јесте неопходност проширења већ постојећег концепта забране дискриминације због повећања опсега права која УФЕУ пружа грађанима ЕУ. Постизање што већег степена интеграције унутрашњег тржишта захтијевало је примјену основних слобода и у случајевима који не подразумијевају само једнак третман који лежи у основи принципа забране дискриминације. Ријеч је о препрекама интракомунитарној трговини које није било могуће превазићи искључиво принципом забране дискриминације, јер у многим случајевима мјере које нису дискриминаторне природе ипак представљају препреку слободи кретања добара, лица, услуга и капитала. Често се у литератури срећу ставови да је принцип забране рестрикција, за разлику од принципа забране дискриминације, апсолутне природе и да је независан од третмана неке друге ситуације, прецизније да не захтијева било какву компарацију прекограничне економске ситуације и хипотетичког третмана чисто домаће ситуације. Ријеч је о мјерама једнако примјењивим како на домаће тако и на иностране ситуације. Другим ријечима, једнако примјењиве мјере су оне које не врше дискриминацију (ни индиректну) између домаће и иностране ситуације.<sup>668</sup> Умјесто поређења сличних производа или произвођача, оно на шта треба обратити пажњу је ефекат који производи норма.<sup>669</sup> Кључно питање је шта је то што доводи до квалификације одређене мјере као забрањене рестрикције. Есенцијални елемент јесте приступ тржишту.<sup>670</sup>

<sup>667</sup> Вид.: Одлука Уставног суда Црне Горе, У-И бр. 1/11, 24. новембар 2011.

<sup>668</sup> Вид.: Dennis Weber: **The Bosal Holding case – Analysis and Critique**, EC Tax Review 2003/4, Kluwer Law International, стр. 223.

<sup>669</sup> Вид.: Malcolm Gammie: **The Compatibility of National Tax Principles with the Single market**, (y: *EU Freedoms and Taxation*, ed. Vanistendael Frans), International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, стр. 144.

<sup>670</sup> У том смислу види: Gianluigi Bizioli: **Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation**, European Taxation, March 2008, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 133.

Правни основ за увођење новог типа забрањених препрека интракومنитарној трговини СПЕУ налази се у самом тексту УФЕУ, чији чланови који се односе на слободе кретања<sup>671</sup> садрже управо појам забране рестрикција кретања.

У пракси СПЕУ постоји мали број случајева у области директних пореза који су одлучени искључиво на основу принципа забране рестрикција и они се могу подијелити у двије категорије:<sup>672</sup>

1. апсолутни терети (*absolute burdens*) – националне мјере које су намијењене регулацији чисто домаће ситуације, али се примјењују и на прекограничну активност, обично без интеракције са (одговарајућом) мјером друге државе чланице (нпр. случај *De Coster*);

2. двоструки терети (*double burdens*) – овај вид недозвољених рестрикција настаје примјеном националних мјера двије државе чланице на једну те исту прекограничну активност (нпр. случај *Futura Participations*).

#### 2.2.2.2. Развој концепта недозвољених рестрикција изван области опорезивања

СПЕУ је у досадашњој пракси идентификовао ситуације када недискриминативни прописи у стварности могу да крше основне слободе на начин да стварају двоструки терет за прекограничне активности.<sup>673</sup> Овај концепт ограничења слобода кретања је првобитно настао у непореским областима, прије свега у области примјене техничких прописа и социјалног осигурања. У циљу разумијевања и тумачења овог појма треба указати прије свега на пресуду *Dassonville*<sup>674</sup>.

##### 2.2.2.2.1. Недозвољене рестрикције у облику техничких прописа

Овај концепт је СПЕУ почео развијати најприје у области слободе промета добара на основу тумачења норми УФЕУ које експлицитно забрањују ограничења у виду царина и других фискалних облика са истим ефектом, квантитативних ограничења и мјера са идентичним

---

<sup>671</sup> Вид.: члан 46(ц) – слобода кретања радника, члан 49 – слобода основања, члан 56 – слобода пружања услуга, члан 63 – слобода кретања капитала.

<sup>672</sup> Вид.: Moris Lehner: **Tax Consequences Resulting From the Application of the Non-restriction Principle in Areas Other Than Taxation – Distinction Between Discriminatory and Non-discriminatory Restrictions**, (у: *EU Freedoms and Taxation*, ed. Vanistendael Frans), International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, стр. 59-60.

<sup>673</sup> Вид.: Georg W. Kofler, Ruth Mason: **Double Taxation – A European “Switch in Time?”**, Columbia Journal of European Law, Vol. 14, стр. 69.

<sup>674</sup> Вид.: Michael Sedlaczek: **Capital and Payments: The Prohibition of Discrimination and Restrictions**, European Taxation, January/February, 2000, Bureau of Fiscal Documentation, стр. 19.

ефектом, као и забране дискриминаторног опорезивања иностраних добара последице пуштања у промет на домаће тржиште. Најшире тумачење забрана рестрикције кретања добара формулисано је у случају *Dassonville*<sup>675</sup>. Исти се тичао тумачења члана 34 УФЕУ који се односи на забрану квантитативних рестрикција као и мјера које имају исти ефекат као ова врста ограничења. У овом случају СПЕУ је сматрао рестрикцијом: „...захтјев државе чланице за постојањем потврде о аутентичности робе коју је било теже обезбиједити од стране увозника оригиналног производа пуштеног у промет на регуларан начин у другој држави чланици, од увозника истог производа који се увози директно из државе поријекла производа...“<sup>676</sup> Појам “мјере која има исти ефекат као квантитативна ограничења” је био веома изазован за тумачење, па му је СПЕУ у предметном случају дао веома широко значење: “Сва трговинска правила уведена од стране државе чланице која су у стању да ометају, директно или индиректно, стварно или потенцијално, интракомуналну трговину треба сматрати мјерама које имају идентичан ефекат као квантитативна ограничења.”<sup>677</sup>

Појам недозвољене рестрикције је по први пут развијен у пракси СПЕУ у случају *Cassis de Dijon*<sup>678</sup> који се тичао захтјева које намећу њемачки прописи у случају пласмана алкохола на њемачко тржиште. Неопходно је подвући да се предметно законодавство примјењивало на идентичан начин (без дискриминације) како на домаће, тако и на иностране производе. СПЕУ је одлучио да прошири концепт недискриминације и на забрану рестрикција које проистичу из прописа који се примјењују на недискриминативан начин, проширујући сврху права на слободу кретања.<sup>679</sup> У конкретном случају, створио је обавезу међусобног признавања услова за пласман производа на тржиште држава чланица: „Дакле, не постоји ваљан разлог да, ако су на законит начин произведена и пуштена на тржиште једне од држава чланица, алкохолна пића не би могла бити пуштена на било које друго тржиште држава чланица.“<sup>680</sup>

Иако се у одређеном временском периоду ово правило показало као ефикасан инструмент у остварењу циљева УФЕУ, као што је критеријум јединственог тржишта, произвело је и неке пропратне ефекте, као што су: 1) превелико ширење поља примјене члана 34 УФЕУ, те стога; 2) повећан број захтјева о којима СПЕУ треба да одлучи. Ово је ставило СПЕУ у позицију да

---

<sup>675</sup> Вид.: Случај 8/74 ...

<sup>676</sup> *Ibid.*, пасус 9.

<sup>677</sup> *Ibid.*, пасус 5.

<sup>678</sup> Вид.: Случај 120/78 *Rewe-Zentral AG v Bundesmonopol Verwaltung fur Branntwein*.

<sup>679</sup> Вид.: Zalasinski, Adam: **The Limits of the EC Concept of “Direct Tax Restriction on Free Movement Rights”, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity**, INTERTAX, Volume 37, Issue 5, Kluwer Law International, 2009, стр. 285.

<sup>680</sup> Вид.: Случај 120/78 ..., пасус 14.

све чешће мора да вага садржину националних политика у циљу утврђивања да ли рестрикције које оне установљавају могу бити оправдане.<sup>681</sup> С обзиром на растућу тенденцију позивања на члан 34 УФЕУ као средства оспоравања сваке норме која ограничава њихову слободу пословања, СПЕУ је најавио да ће преиспитати и појаснити своју дотадашњу праксу, што се и догодило у случају *Keck*.<sup>682</sup> Исти је означио последњу фазу развоја појма забрањених рестрикција у области права конкуренције. У случају *Keck* је тражено тумачење норме француског закона о забрани препродаје добара испод набавне цијене. СПЕУ је искористио предметни случај да направи експлицитан отклон од досадашње судске праксе у области рестрикција слободе кретања добара: „...у погледу повећаног тренда оспоравања од стране трговаца сваке норме која има за последицу ограничење трговинских слобода на основу члана 30 Уговора, чак и када такве норме немају за предмет производе из других држава чланица, Суд сматра неопходним да преиспита и појасни своју праксу по овом питању.“<sup>683</sup>

Очигледно да је СПЕУ схватио да је на овом пољу у досадашњој пракси дао преширока права појединцима и компанијама по питању слободне утакмице на тржишту ЕУ, те је овом пресудом клатно покушао вратити у смјеру суверенитета држава чланица. Понављајући ставове из пресуде *Cassis de Dijon*, СПЕУ је преформулисао своје досадашње ставове: „...на супрот ономе што је прије одлучивано, примјена националних норми на производе из других држава чланица које спречавају или онемогућавају одређене продајне франшмане није таква да омета директно или индиректно, стварно или потенцијално, трговину између држава чланица у смислу пресуде *Dassonville*, све док се такве норме примјењују на све предметне трговце који раде у оквиру националне територије и све док утичу на исти начин, на основу закона или у пракси, на трговину домаћих производа и оних који су из других држава чланица.“<sup>684</sup>

По схватању СПЕУ, „продајни аранжмани“<sup>685</sup> који се примјењују без дискриминације, како на домаће тако и на иностране производе, не ометају директно или индиректно, стварно или потенцијално, трговину између држава чланица и налазе се ван поља примјене члана 34

---

<sup>681</sup> Вид.: Luigi Russi: **Economic Analysis of Article 28 EC after the Keck Judgment**, German Law Journal, Vol. 07 No. 05, стр. 479.

<sup>682</sup> Вид.: Sigmar Stadlmeier: **Milestones on the Road to Keck**, Croatian Yearbook of European Law and Policy 2, 2006, Faculty of Law University of Zagreb, стр. 65.

<sup>683</sup> Вид.: Случај 267/91 Bernard Keck and Daniel Mithouard, пасус 14.

<sup>684</sup> *Ibid.*, пасус 16.

<sup>685</sup> Појам „продајног аранжмана“ подразумијева нормирање питања која нису везана за карактеристике природе одређеног производа, већ се тичу елемената правног посла везаног за промет овог производа, нпр. забрана продаје испод набавне цијене (*prohibition of resale at loss*).

УФЕУ: „Национално законодавство које установљава општу забрану продаје испод набавне цијене нема за циљ да регулише трговину између држава чланица...Примјена оваквих правила на продају производа из друге државе чланице...није по својој природи таква да спријечи њихов улазак на тржиште или да онемогући улазак, ништа више од уласка домаћих производа. Дакле, таква правила се налазе ван поља примјене члана 30 Уговора.“<sup>686</sup>

Са друге стране, „захтјеви за пласман производа“<sup>687</sup> су у стању да спријече или онемогуће приступ тржишту држава чланица, чак и када не праве разлику између домаћих и иностраних производа. Оно што СПЕУ у овом случају чини јесте фино подешавање (*fine tuning*) домета „*Dassonville*“ формуле: за категорију „продајних аранжмана“ она се сужава на забрану дискриминације, док се у случају „захтјева за пласман производа“ још увијек примјењује забрана рестрикција.<sup>688</sup>

Треба примјетити да пресуда *Keck* показује значајну разлику која постоји између принципа забране дискриминације и принципа забране рестрикција. Уколико се утврди постојање дискриминације, иста може бити дозвољена само уколико постоји неко ваљано оправдање које ће прихвати СПЕУ. Дакле и најмањи степен дискриминације је недозвољен. Међутим, код принципа забране рестрикција очигледно постоји доња граница (*threshold*), што у конкретном случају *Keck* представља појам „продајних договора“. Потврду постојања *de minimis* правила у случају рестриктивних мјера налазимо и у случају *Krantz*: „...национална мјера...се примјењује без разлике на домаћа и увозна добра...Надаље, могућност да би се држављани друге државе чланице устручавали од продаје добара на рате купцима у предметној држави чланици...је превише неизвјесна и индиректна да би оправдала закључак да су националне одредбе...у стању да наруше трговину између држава чланица.“<sup>689</sup> Прецизније, иако рестрикција постоји, она није довољног интензитета да би била сматрана забрањеном. Поред ове врсте дозвољених рестрикција, постоје и оне које су ван поља примјене основних слобода, а ријеч је о ограничењима која настају због разлика између пореских система држава чланица (диспаритети).<sup>690</sup>

<sup>686</sup> Вид: Случај 267/91..., пасуси 12. и 17.

<sup>687</sup> Појам „захтјева за пласман производа“ подразумијева карактеристике које чине битну природу неког добра: „...правила која установљавају захтјеве које то добро мора испунити (као она везана за ознаку, облик, величину, тежину, састав, презентацију, етикетање, паковање)...“. Види више у: *Ibid.*, ..., пасус 15.

<sup>688</sup> Вид: Axel Cordewener: *The Prohibitions* ..., 2006, стр. 21.

<sup>689</sup> Вид: Случај 69/88 Н. *Krantz GmbH & Co. v Ontvanger der Directe Belastingen and Netherlands State*, пасуси 10-11.

<sup>690</sup> Вид: *Moris Lehner: Tax Consequences* ..., стр. 67.

#### 2.2.2.2.2. Недозвољене рестрикције у области социјалног осигурања

Добри примјери двоструког терета ван опорезивања, али унутар фискалне сфере јесу они везани за доприносе за социјално осигурање. Ријеч је о случајевима у којима је СПЕУ одлучивао о ситуацијама када би држава извора наплатила доприносе за социјално осигурање лицима која су већ сличне или исте фискалне обавезе платила у држави свог резидентства. СПЕУ је у оваквим ситуацијама одлучивао да додатне обавезе представљају ограничење слободе кретања: „...чланови 59 и 60 Уговора спречавају државу чланицу да од предузећа основаног у некој другој држави чланици, а које привремено обавља пословање у првопоменутој држави чланици, захтијева плаћање доприноса у односу на раднике...који су одређени да изврше ове радове, када је то предузеће већ подвргнуто плаћању упоредивих доприноса везаних за исте раднике и исти период рада, у држави гдје је основано.“<sup>691</sup> Једини начин да оваква обавеза буде оправдана јесте да додатно плаћање доприноса пружа обвезнику додатна права по основу социјалног осигурања: „Законодавство попут оног у главном поступку не пружа додатну социјалну заштиту лицу на које се односи. Зато, ограничење радних активности у више од једне државе чланице не може ни у ком случају бити оправдано по том основу...“<sup>692</sup> Такође, СПЕУ је појаснио да разлика између доприноса плаћених у различитим државама чланицама мора да буде суштинске, а не формалне природе: „Пошто социјална заштита радника представља једини разлог од оштег интереса којим је могуће оправдати ограничење слободе пружања услуга попут оног које је по сриједи, било која формална разлика у функционисању двије шеме не може оправдати такво ограничење.“<sup>693</sup>

Ова устаљена линија случајева сугерише да двоструки терети нису прихватљиви, чак и у областима као што је социјална сигурност, прије његове хармонизације на нивоу секундарних извора права ЕУ. Иако су доприноси за социјално осигурање директније везани за (могуће) користи обвезника него када је ријеч о општим директним порезима, случајеви из области социјалне сигурности су, без обзира на то, у правном и чињеничном смислу слични питањима у вези двоструког правног опорезивања: тичу се истовремене примјене закона двије

---

<sup>691</sup> Вид.: Случај 272/94 Criminal proceedings against Michel Guiot and Climatec SA, as employer liable at civil law, пасус 22.

<sup>692</sup> Вид.: Случај 53/95 Inasti (Institut National d'Assurances Sociales pour Travailleurs Indépendants) v Hans Kemmler, пасус 13.

<sup>693</sup> Вид.: Случај 272/94 Criminal proceedings against Michel Guiot and Climatec SA, as employer liable at civil law, пасус 21.

државе чланице која доводи до кумулативног пореског терета за прекограничне економске актере.<sup>694</sup>

### 2.2.2.3. Развој концепта недозвољених рестрикција у области опорезивања

Прије примјене у области директних пореза, концепт недозвољених рестрикција је своје мјесто нашао у случајевима двоструких пореских терета у области ПДВ-а, као и појединачних пореза на потрошњу.

#### 2.2.2.3.1. Недозвољене рестрикције у области индиректних пореза

Када је ријеч о примјени ПДВ-а на „унутар ЕУ“ трансакције, СПЕУ је изградио веома јасну судску праксу у забрани двоструких терета, односно двоструког опорезивања. Она се тичала ситуација када је неко добро извезено од стране лица које није обвезник ПДВ-а, и које није могло приликом извоза да оствари повраћај улазног ПДВ-а, а увозник је морао обрачунати и платити ПДВ на такво добро, што резултира двоструким опорезивањем. СПЕУ је у случају *Schul I* појаснио да држава чланица дестинације мора омогућити кредит за улазни ПДВ обрачунат у држави извоза у циљу избјегавања оваквог двоструког опорезивања. У овој одлуци, позвао се на забрану јачег опорезивања увозних производа: „...члан 95 Уговора...забрањује не само директно већ и индиректно установљивање унутрашњих пореза на производе из других држава чланица већих од оних на сличне домаће производе. Ова забрана не би била потпуна уколико би увезени производи били подвргнути ПДВ-у који се примјењује на сличне домаће производе, а да се у обзир не узима дио ПДВ-а којим су ти производи још увијек оптерећени у тренутку њиховог увоза.“<sup>695</sup> Ову обавезу СПЕУ је додатно појаснио у случају *Drexl*: „...У оваквој ситуацији износ ПДВ-а који треба бити плаћен приликом увоза мора бити обрачунат узимајући у обзир износ ПДВ-а који је плаћен у држави извоза, а који се још увијек налази у вриједности производа, на начин да тај износ није укључен у опорезиви износ те да се овим износом додатно умањи ПДВ који треба платити приликом увоза.“<sup>696</sup>

Сличну логику СПЕУ показује и у случају *Lindfors* који се тичао пореза на регистрацију аутомобила нових резидената Финске. Комисија је сматрала да постоји недозвољена рестрикција јер: „...тај порез је већ био наплаћен при регистрацији возила приликом почетка његовог коришћења у држави поријекла. Слобода кретања би била угрожена уколико би држава чланица дестинације

<sup>694</sup> Вид.: Georg W. Kofler, Ruth Mason: *op. cit.*, стр. 72.

<sup>695</sup> Вид.: Случај 15/81 *Gaston Schul Douane Expéditeur BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, Roosendaal, пасус 32.

<sup>696</sup> Вид.: Случај 299/86 *Criminal proceedings against Rainer Drexl*, пасус 12.

могла обрачунати порез по том основу.<sup>697</sup> Иако је СПЕУ одлучио да овај порез сâм по себи није у супротности са секундарним правом ЕУ, у циљу анализе постојања недозвољеног ограничења слободе кретања, национални суд мора узети у обзир сличне порезе које је нови резидент можда платио у другој држави чланици: „...На националном суду је да утврди да ли је примјена те одредбе или било које друге одредбе националног права у стању да осигура да, у погледу тог пореза, госпођа *Lindfors* није стављена у неповољнији положај од грађана који су били стални резиденти Финске...“<sup>698</sup>

Међутим, поменуто обавезу отклањања двоструког опорезивања СПЕУ је изричито ограничио на области у којима је постигнута хармонизација на основу секундарног законодавства: „Прије свега, треба напоменути да иако је у својим пресудама од 5. маја 1982. и 21. маја 1985. године у два горе цитирана *Gaston Schul* случаја, на које се позивају подносиоци тужбе у главном поступку и Комисија, Суд одлучио да је утврђивање ПДВ-а на увезена добра испоручена од стране приватних лица из друге државе чланице, када трансакција исте врсте није опорезована ПДВ-ом у оквиру територије државе увоза, било неусклађено са комунитарним правом, таква одлука није била заснована на општем принципу забране кумулације пореза, већ на члану 95 Уговора, који забрањује интерно опорезивање које дискриминише увозна добра.“<sup>699</sup>

#### 2.2.2.3.2. Недозвољене рестрикције у области директних пореза

Први случај у области директних пореза у којем је СПЕУ донио пресуду о забрани дискриминаторних рестрикција је *Futura Participations*<sup>700</sup>. Исти се користи као путоказ у овој области по питању проширивања концепта недискриминације на концепт забране рестриктивних мјера, који је установљен пресудом *Cassis de Dijon*.

##### 2.2.2.3.2.1. Студија случаја - случај *Futura Participations*

Случај се тичао опорезивања сталне пословне јединице (*Futura Participations*) француске компаније која је лоцирана у Луксембургу и први је у пракси СПЕУ по питању пореског третмана губитака.<sup>701</sup> Сходно пореским прописима Луксембурга, нерезидентни порески

<sup>697</sup> Вид.: Случај 365/02 ..., пасус 23.

<sup>698</sup> *Ibid.*, пасус 35.

<sup>699</sup> Вид.: Случај 165/88 *ORO Amsterdam Beheer BV and Concerto BV v Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam*, пасус 18.

<sup>700</sup> Вид.: Случај 250/95 *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*.

<sup>701</sup> Вид.: Axel Cordewener, Mattias Dahlberg, Pasquale Pistone, Ekkehart Reimer, Carlo Romano: **The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead (Part Two)**, European Taxation, May 2004, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 219.

обвезници нису били обавезни да воде одвојено рачуноводство у погледу својих активности у Луксембургу. Сталне пословне јединице иностраних компанија су имале могућност да одређују износ свог опорезивог профита у Луксембургу на основу расподеле укупног профита, на начин да је дио третиран као профит који потиче од дјелатности пореског обвезника на територији Луксембурга. Међутим, уколико би нерезидентни порески обвезник хтио да користи олакшицу у виду преношења губитака унапријед, предметно законодавство је за то постављало два услова: 1. повезаност губитака и профита за нерезидентну сталну пословну јединицу - губици су морали бити у економској вези са приходима оствареним на територији Луксембурга; 2. постојање двоструког рачуноводства везаног за коришћење ове могућности - у току финансијске године у којој нерезидентна стална пословна јединица жели користити ову могућност, иста мора водити рачуноводство на основу луксембуршких прописа, које се односи на активности на територији Луксембурга.

*Futura Participations* је сматрала да ови захтјеви предвиђени пореским прописима Луксембурга представљају дискриминацију у виду додатних административних трошкова, јер намећу обавезу да води дупло рачуноводство. Прецизније, стална пословна јединица која припада иностраној компанији треба да води други комплет рачуна одвојено од оних које води централа, иако не посједује правни субјективитет.<sup>702</sup> Своје наводе је поткријепила тврдњом да по луксембуршким прописима сталне пословне јединице нису независна правна лица, иако се за сврху опорезивања третирају као таква. Порески обвезник је сматрао да постоји дискриминација у поређењу са компанијама које су резиденти Луксембурга као и у поређењу са сталним пословним јединицама домаћих компанија (ћерки) које су филијале иностраних матичних компанија. На главној расправи, Луксембург и Велика Британија су изнијеле супротан став, по којем дискриминација не постоји пошто се предметне норме примјењују како на нерезидентне сталне пословне јединице тако и на резидентне компаније на идентичан начин.

Интересантно је видјети анализу АГ оба спорна питања. У погледу неопходности постојања везе између профита и губитака остварених на територији Луксембурга, АГ је изнио став да је исти несумњиво у складу са правом ЕУ. Треба нагласити да је и Комисија била истог мишљења, оцијенивши га као правило које представља примјену принципа територијалности

---

<sup>702</sup> Вид.: М.А. Camacho Anido, J.M. Calderón Carrero: **Accounting, the permanent establishment and EC Law – the Futura Participations case**, EC Tax Review 1999/1, Kluwer Law International, стр. 31.

у области опорезивања. Овакво мишљење је потврђено и од стране СПЕУ у каснијој пресуди. Међутим, разлика између мишљења АГ и пресуде СПЕУ се огледа у правној квалификацији двоструког административног терета у вези вођења дуплог књиговодства. Иако су дошли до истог закључка да је поменута обавеза у супротности са правом ЕУ, одређење њене природе је било различито. АГ је поредећи нерезидентну сталну пословну јединицу са резидентном компанијом сматрао да је ријеч о дискриминацији: „Уколико се сталним пословним јединицама иностраних компанија у Луксембургу намеће обавеза да воде књиговодствене рачуне у Луксембургу (што значи да треба да буду састављени у складу са прописима Луксембурга) и да их трајно чувају на тој територији, ово представља дискриминацију у смислу кршења права на оснивање.“<sup>703</sup> С друге стране, СПЕУ у својој пресуди ову препреку не сматра дискриминацијом већ рестрикцијом у смислу члана 49 УФЕУ.<sup>704</sup> Након става да веза између оствареног профита на територији Луксембурга и права на преношење губитака унапријед није у супротности са принципом недискриминације, СПЕУ двојно рачуноводство карактерише као мјеру у супротности са правом ЕУ: „С друге стране, овај члан спречава да преношење губитака буде условљено захтјевом да у години у којој су губици остварени порески обвезник мора у тој држави имати и чувати рачуне у вези са активностима које он спроводи на њеној територији, а који су састављени у складу са националним нормама.“<sup>705</sup>

Предметни случај предочава све интерпретативне дилеме са којима се СПЕУ суочава. Дотадашње пресуде су се заснивале на принципу недискриминације који је подразумијевао поређење пореског третмана нерезидента у држави извора са третманом резидента те државе (тзв. тест миграције). Иако је овај случај такође подразумијевао опорезивање нерезидента, рачуноводствени захтјеви које је Луксембург предвиђао нису били дискриминаторне природе јер су примјењивани на исти начин и у погледу резидената. АГ је изнио погрешну претпоставку да је овај двоструки терет био дискриминаторски, док је СПЕУ извршио ваљану процјену природе административне обавезе, карактеришући је као рестрикцију. Већина аутора се слаже са овим закључком, јер је логичано да било која дискриминација може настати само примјеном прописа једне државе која прави разлику између различитих категорија лица или ентитета.<sup>706</sup>

<sup>703</sup> Вид.: Мишљење АГ Lenz у Случају 250/95 Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions, тачка 40.

<sup>704</sup> Вид.: Случај 250/95 ...

<sup>705</sup> Ibid., пасус 43.

<sup>706</sup> Вид.: Adam Zalasinski: The Limits ..., стр. 287.

Ипак, сматрамо да ова пресуда заслужује подробнију анализу. Не улазећи у проблем постојања двоструког терета за нерезидентну сталну пословну јединицу, поставља се питање да ли је СПЕУ на ваљан начин утврдио која од двије државе чланице крши право ЕУ, прецизније чији рачуноводствени прописи представљају недозвољену рестриктивну мјеру. СПЕУ је у својој пресуди одлучио да постоји улазна рестрикција (државе извора), дакле да држава гдје се врши инвестиција намеће нерезидентном лицу (сталној пословној јединици нерезидентне компаније) непотребан административни терет. Уколико би се водило више рачуна о пореској логици, могуће је доћи до закључка да постоји рестрикција излазног типа (државе резидентства). Мишљења смо да је потпуно исправно да стална пословна јединица, која је регистрована и послује по законима Луксембурга, те што је још важније, остварује приходе на територији Луксембурга, води рачуноводство у складу са прописима те државе чланице.<sup>707</sup> Ову тврђу подупиरे и чињеница да ни СПЕУ, ни сви учесници у поступку нису спорили став да преношење губитака сталне пословне јединице треба везати искључиво за профит који оствари на територији Луксембурга. Дакле, могућност пребијања луксембуршких губитака и профита у неком наредном периоду у складу са француским прописима сматрамо рјешењем супротним пореској логици. Уколико рестрикција постоји, исту представљају француски прописи да домаћа компанија мора да води књиговодство на основу француских прописа и за сталну пословну јединицу која је лоцирана, послује и остварује профит на територији Луксембурга. Сматрамо да рјешење случаја *Futura* објашњава констатација: питања везана за директно опорезивање која се износе пред СПЕУ нису толико порескоправне природе, већ питања права ЕУ.<sup>708</sup>

#### **2.2.2.3.2.2. Развој и одређење појма забрањених рестрикција у области директних пореза**

Након случаја *Futura*, СПЕУ се неколико година „борио“ са дефинисањем појма рестрикција (недискриминаторних препрека) у области директних пореза. Главни проблем је представљало терминолошко одређење овог појма који се јавља у више формалних облика и који некада није уобличен у конзистентан и стабилан појам (мјере које спречавају, онемогућавају, чине мање привлачним итд.)<sup>709</sup>. Додатну конфузију прави и сам СПЕУ, јер

<sup>707</sup> У том смислу види: Moris Lehner: Limitation ..., стр. 10.

<sup>708</sup> Вид.: Ben. J.M. Terra, Peter J. Wattel: *op. cit.*, стр. 18.

<sup>709</sup> Вид.: Tim Connor: “Market Access” or Bust? Positioning the Principle Within the Jurisprudence of Goods, Persons, Services, and Capital, German Law Journal No. 06, Vol. 13, стр. 718.

често у истој пресуди користи појмове како дискриминације тако и рестрикције. Као добар примјер термилолошких преклапања и недоумица у правном вокабулару праксе СПЕУ може послужити случај *Sandoz*<sup>710</sup>, који се тичао евентуалног постојања ограничења слободе кретања капитала. Укратко, спор се односио на одредбе аустријског пореског законодавства које предвиђа плаћање дажбине (таксе) у ситуацијама када резидентно физичко или правно лице закључи уговор о зајму ван граница Аустрије који није у писаној форми, а постојање истог је евидентирано књижењем у зајмопримчевим рачунима и књигама. Насупрот томе, уколико би зајам био закључен на територији Аустрије, иако без писане форме, он није подврђаван предметној дажбини. Због тога СПЕУ закључује да „...норма врши дискриминацију на основу мјеста гдје је зајам закључен...дискриминација ове природе очигледно одвраћа резиденте од закључивања зајмова са лицима из других држава чланица, те зато представља рестрикцију слободе кретања капитала...”<sup>711</sup> Анализом овог пасуса пресуде могуће је уочити термилолошка преклапања различитих појмова. Недозвољена рестрикција постоји само у случају када се норме примјењују без разлике на резиденте и нерезиденте (држава извора) или домаћу или прекограничну ситуацију (држава резидентства). Дакле, поставља се питање зашто СПЕУ након компарације домаће и интерне ситуације установљава постојање „дискриминације“, те исту сматра „рестрикцијом“ слободе кретања капитала? Предметни случај указује да очигледан примјер дискриминације у суштинском смислу СПЕУ формално уобличава под термином рестрикција. Мишљења смо да СПЕУ није уложио довољно труда у циљу изградње конзистентних и јасних ставова по овом питању уобличавања појма рестрикције у области директних пореза.

Посљедњу степену развоја концепта недозвољене рестрикције представља случај *Bosal*<sup>712</sup> у којем је оспорен холандски пропис који предвиђа да једино трошкови који имају индиректну улогу у остваривању профита опорезивог у Холандији могу бити коришћени од стране холандске матичне компаније као трошак пословања.<sup>713</sup> У овом случају СПЕУ усваја један веома једноставан образац анализе и формулације недозвољене рестрикције. Почетни импулс коначном уобличавању овог појма дао је АГ у овом случају: „...дискриминација на основу држављанства или мјеста оснивања не постоји, јер се холандске норме примјењују на све компаније мајке које

<sup>710</sup> Вид.: Случај 439/97 Sandoz GmbH v Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Byrgenland.

<sup>711</sup> *Ibid.*, пасус 37.

<sup>712</sup> Вид.: Случај 168/01 Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën.

<sup>713</sup> Вид.: Justin Bowen: **Bosal Holding BV V. Staatssecretaris Van Financien - The ECJ Moves the EU Closer to Unlegislated Harmonization of Corporate Tax**, Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review, Vol 28. 2006, стр. 137.

*су резиденти Холандије...Међутим, те националне норме могу и на друге начине спречавати употребу слобода оснивања, пошто је СПЕУ константно тврдио да члан 43. ЕЗ спречава сваку националну мјеру која је у стању да, иако се примјењује без разлике на држављанство, спријечи, отежа или учини мање привлачном коришћење од стране држављана Заједнице, укључујући и оне државе чланице која је увела предметну мјеру, основних слобода загарантованих Уговором...Свака разлика у третману која настаје на основу националних норми је такође обухваћена забраном установљивања рестрикција, пошто такав третман може да учини мање привлачним коришћење основних слобода било којем лицу које се на тај начин ставља у неповољнију положај.*<sup>714</sup>

Овакав концепт недозвољене рестрикције који AG формулише као „разлика у третману“ (у предметној пресуди се користи формулација „разлика у пореском третману“) <sup>715</sup> бива прихваћен од стране СПЕУ у пресуди и постаје образац понашања и у наредним предметима који се тичу ове проблематике. Исти предвиђа да СПЕУ након анализе спорног националног прописа једноставно утврди да постоји „разлика у третману“ <sup>716</sup> између домаће и прекограничне ситуације, те констатује да је то у супротности са неком од слобода кретања загарантованом УФЕУ. На овај начин, СПЕУ елегантно избјегава даље проблематизовање појма забрањене рестрикције основних слобода у области директних пореза, те овај концепт поставља на веома широким основама. Такође, предметним поступањем СПЕУ обезбјеђује државама чланицама значајан маневарски простор, када је ријеч о могућности коришћења оправдања од општег интереса, које се *sensu stricto* могу користити искључиво у ситуацијама утврђених рестрикција основних слобода, а не и у случајевима дискриминаторних препрека.<sup>717</sup>

### **2.2.3. Диспаритети – дозвољена ограничења слобода кретања**

Диспаритети су врсте препрека унутар ЕУ трговини као посљедица коегзистенције националних пореских система.<sup>718</sup> Тачно је да ова ограничења генерално могу представљати препреку прекограничним активностима; међутим, у стварности, ове препреке представљају дисторзије економских активности које проистичу из чињенице да различити правни системи морају егзистирати један поред другог. Главни проблем, када је ријеч о директним порезима

<sup>714</sup> Вид.: Мишљење AG Alber у Случају 168/01 Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën, тачке 36-38.

<sup>715</sup> Вид.: Случај 168/01 ..., пасус 39.

<sup>716</sup> Вид.: Случај 446/04 ..., пасус 40; Случај 524/04 ..., пасус 37; Случај 446/03 Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), пасус 37.

<sup>717</sup> Види доље, стр. 194.

<sup>718</sup> Вид.: Sjoerd Douma: **The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation**, European Taxation, November 2006, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 524.

јесте то што није могуће ваљано пренијети концепт забране рестрикција (*Dassonville* формула) развијених у области слободе кретања добара на области које покривају остале слободе. Због специфичности случаја, исто важи и за примјену филозофије *Keck*.<sup>719</sup> Када препрека произлази из двоструког терета, проузрокованог заједничком примјеном двије недискриминаторне пореске одредбе из два различита национална пореска система, поставља се питање коју од њих треба окривити да представља препреку?<sup>720</sup> Очигледан примјер представља међународно двоструко опорезивање: држава извора примјењује порез по одбитку на идентичан начин на дивиденде расподијељене домаћим и иностраним акционарима, док држава резидентства иностраног акционара опорезује дивиденде без разлике да ли имају поријекло на њеној територији и у иностранству. У овим ситуацијама право ЕУ не садржи правило која држава треба да отклони двоструко опорезивање.<sup>721</sup>

Дакле, на садашњем нивоу развоја права ЕУ, директни порези су у надлежности националних пореских система веома различитих међу собом. Одређене препреке са којима се сусрећу појединци и компаније у прекограничним ситуацијама су директан и неизбјежан резултат коегзистенције ових система, а прије свега због: 1) постојања кумулативних административних трошкова пореских обвезника код прекограничне активности; 2) постојања разлика између националних пореских система; 3) неопходности подјеле пореске јурисдикције у смислу разграничења пореске основице.<sup>722</sup>

### 2.2.3.1. Већи трошкови за пореског обвезника

Са чисто административне стране (трошкови плаћања пореза), посљедица коегзистенције независних националних пореских система је да сваки од њих има своју пореску администрацију, посебне процедуре за подношење пореских пријава, као и посебан накнадни поступак њихове контроле уколико је то неопходно. Као резултат наведеног, економски субјекти који су ангажовани у прекограничним ситуацијама ће имати веће административне трошкове од оних који дјелују искључиво у оквиру једне државе чланице. Потврда ове

---

<sup>719</sup> Вид.: Luc Hinneken: **European court goes for robust tax principles for treaty freedoms. What about reasonable exceptions and balances?** EC Tax Review, 2004/2, Kluwer Law International, стр. 66.

<sup>720</sup> Вид.: Frans Vanistendael: Does the ECJ ..., стр. 63.

<sup>721</sup> Вид.: Peter J. Wattel: **Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries: dislocation distinguished from discrimination and disparity – a plea for territoriality**, EC Tax Review, 2003/4, Kluwer Law International, стр. 199.

<sup>722</sup> Вид.: Мишљење AG Geelhoed у Случају 374/04 Test Claimants in Class IV ACT Group Litigation (Pirelli, Essilor and Sony) and Test Claimants in Class IV ACT Group Litigation (BMW) v Commissioners of Inland Revenue, пасуси 37-38.

чињенице је и извјештај Комисије ЕУ из 2001. године: „*Већина проблема произлази из чињенице да компаније у ЕУ морају да се придржавају петнаест [у то вријеме] сетова прописа. Узимајући у обзир да ове компаније све више сматрају ЕУ као једно тржиште, ово штети економској ефикасности бизнис планова и структура. Мноштво пореских закона, уговора [уговори о избјегавању двоструког опорезивања] и административних пракси производи значајне трошкове плаћања пореза и представљају само по себи препреке прекограничним економским активностима.*“<sup>723</sup>

## 2.2.3.2. Разлике у пореским системима

### 2.2.3.2.1. Општа разматрања

Ова врста препрека су посљедица, тј. нуспродукт суверенитета држава чланица, на основу којег оне доносе и одређују елементе својих пореских закона. Како ће изгледати порески систем државе чланице зависи од великог броја фактора. Политичке и социјалне преференције сваке државе захтијевају независност у креирању националне пореске политике.<sup>724</sup> Питање је избора сваког друштва који ће ниво јавних услуга да буде пружен од стране државе. У неким системима је прихватљиво постојање вишег нивоа опорезивања, а да се за узврат грађанима пружи висок квалитет јавних услуга. Устаљена пракса СПЕУ је да постојање диспаритета не резултира кршењем права ЕУ, те да они не спадају у његову надлежност: „*Устаљена је пракса да се члан 12 не тиче било каквих диспаритета у третману, по питању лица или компанија који су под надлежношћу Заједнице, који могу настати због постојећих разлика између држава чланица, све док разлике погађају лица [и компаније] који су њима подвргнути у складу са објективним критеријумима и без разлике по питању њихове националности.*“<sup>725</sup>

Концепт предметних разлика између држава чланица се најбоље огледа на питању постојања различитих пореских стопа и може се илустровати следећим примјером.<sup>726</sup> Уколико држава А опорезује све своје националне банке пореском стопом од 35%, а иностране банке стопом од 40%, несумњиво је да та држава примјеном више стопе пореза на банке које су резиденти неких других држава врши њихову дискриминацију.<sup>727</sup> Са друге стране, претпоставимо да

---

<sup>723</sup> Вид.: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Towards an internal market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM (2001) 582 final, стр. 11.

<sup>724</sup> Вид.: Lucia Hrehorovska: **Tax Harmonization in the European Union**, INTERTAX, Volume 34, Issue 3, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 158.

<sup>725</sup> Вид.: Случај 403/03 Egon Schempp v Finanzamt München V, пасус 34.

<sup>726</sup> Вид.: Ruth Mason: *op. cit.*, стр. 17.

<sup>727</sup> Оваква пореска мјера је окарактерисана као дискриминаторна у случају *Royal Bank of Scotland*.

држава А и држава Б на исти начин третирају и резиденте и нерезиденте, али имају различите пореске стопе. Уколико је пореска стопа у држави А 40% а у држави Б 25%, држава А не врши дискриминацију уколико предвиђа вишу стопу пореза. Радник из државе Б ће платити већи порез на приходе остварене у држави А у односу на идентичне приходе у својој држави резидентства, што ће представљати отежавајућу околност у случају прекограничног рада. Међутим, она не произлази из чињенице да је он држављанин или резидент државе Б, јер држава А опорезује на идентичан начин како резиденте тако и нерезиденте. Приходи остварени на територији државе А су у неповољнијем пореском положају просто из разлога што држава А има већу стопу пореза, што није у супротности са правом ЕУ.

СПЕУ је става да ће порески обвезник у неким ситуацијама морати да плати већи износ пореза приликом прекограничних инвестиција или активности у поређењу са домаћим инвестицијама или активностима: „...Уговор о ЕЗ не пружа гаранције грађанима ЕУ који изврше трансфер својих активности у другу државу чланицу из оне у којој су претходно били резиденти, да ће исти бити неутралан у погледу опорезивања. Због диспаритета у пореским законодавствима држава чланица овакав трансфер у погледу индиректних пореза може или не мора бити на штету грађанина сходно околностима. Слједи, у принципу, да свака отежавајућа околност, у поређењу са ситуацијом у којој је грађанин вршио активности прије трансфера, није у супротности са чланом 18, уколико предметно законодавство не ставља тог грађанина у неповољнији положај у поређењу са онима који су већ подвргнути том порезу.”<sup>728</sup> УФЕУ не садржи правни основ за хармонизацију пореских стопа у области директног опорезивања и ова надлежност је прије свега у надлежности држава чланица: „Ниво опорезивања у овој области је, међутим, ствар о којој одлучују државе чланице, у складу са принципом субсидијарности.”<sup>729</sup>

Суштину овог принципа праксе СПЕУ можда и најбоље осликава став у пресуди *Deutsche Shell*: “Слобода оснивања не може бити схваћена у смислу да се од државе чланице захтијева да сачини своје пореске прописе на основу оних у другој држави чланици како би се осигурало, у свим околностима, опорезивање које отклања све диспаритете који проистичу из националних пореских прописа, пошто одлука компаније да

<sup>728</sup> Вид.: Случај 365/02 ..., пасус 34.

<sup>729</sup> Вид.: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Tax policy in the European Union – Priorities for the year ahead, COM (2001) 260 final, стр. 9.

*остује привредну структуру у иностранству може бити на корист компаније или не, у зависности од околности...*<sup>730</sup>

Треба нагласити да разлике у пореским системима не морају да произведу само негативне посљедице по пореске обвезнике у случају прекограничних економских активности. Оне такође могу имати и позитивне импликације у пореском смислу. Пореска конкуренција је здрава појава и са аспекта пословних субјеката и са аспекта националних власти.<sup>731</sup> Размотримо већ наведени примјер када у њега укључимо претпоставку да држава А предвиђа методу изузимања као начин отклањања посљедица двоструког опорезивања прихода из иностранства. Ова чињеница ће имати стимулативна дејства по прекограничне економске активности резидената државе А уколико се оне одвијају у држави Б. У случају да постоји предметна олакшица, приходи из иностранства који су ниже опорезовани (држава Б опорезује 25%) биће у повлашћеном положају у односу на приходе остварене на територији државе А, јер она предвиђа већу пореску стопу (40%). Дакле, величина пореског терета зависи од нивоа опорезивања у некој другој држави, што, како се види из предметног примјера, може бити и предност за пореског обвезника. Размишљајући на дужи рок, постојање разлика у нивоу опорезивања има ефекат поспјешивања пореске конкуренције. Порески обвезници ће бирати оне јурисдикције за своје инвестиције које предвиђају нижи порески терет, што ће имати повратни утицај на државе њиховог резидентства да смање своје пореске стопе. У садашњој констелацији снага по питању надлежности у области директних пореза, преовладавајуће мишљење је да није на СПЕУ улога отклањања разлика у пореским законима држава чланица: „У одсуству хармонизације на нивоу Заједнице мора се прихватити постојање конкуренције између пореских система држава чланица. Пореска конкуренција, која се прије свега огледа у постојању великих разлика у пореским стопама пореза на профит компанија међу државама чланицама, може имати значајан утицај на избор мјеста у којем ће компаније спроводити своје активности у оквиру ЕУ. Можда је пожељно да не постоје ограничења међу државама чланицама на овом пољу. Ово је, прије свега, политичко питање.“<sup>732</sup>

<sup>730</sup> Вид.: Случај 293/06 Deutsche Shell GmbH v Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg, пасус 43.

<sup>731</sup> Вид.: Jan A.M. Klaver, Ad J.M. Timmermans: **EU taxation - policy competition or policy coordination?**, EC Tax Review, 1999/3, Kluwer Law International, стр. 190.

<sup>732</sup> Вид.: Мишљење AG Léger у Случају 196/04 ..., тачка 55.

#### 2.2.3.2.2. Студија случаја – случај *Schempp*<sup>733</sup>

Као добар примјер ограничења у области директних пореза, која настају на основу разлика у пореским системима држава чланица, може послужити случај *Schempp*. Господин *Schempp* је био држављанин Њемачке и плаћао је издржавање својој бившој жени која се преселила у Аустрију. На основу њемачких пореских прописа, надокнада за издржавање је могла бити одбијена од пореске основице у случају да је иста касније била подвргнута опорезивању. Пошто по аустријским пореским прописима надокнада за издржавање није опорезива, господин *Schempp* није имао право да приликом обрачуна њемачког пореза на доходак за овај износ умањи пореску основицу. Пошто је по њемачким пореским прописима надокнада за издржавање опорезива у случају да је бивша госпођа *Schempp* остала да живи у Њемачкој, господин *Schempp* би могао за тај износ умањити основицу пореза на доходак. Због ове чињенице он је сматрао да њемачки прописи врше дискриминацију на основу резидентства. Послије покретања поступка по правном лијеку, њемачки суд шаље СПЕУ следеће питање: „...да ли став 1 члана 12 ЕЗ као и члан 18(1) ЕЗ морају бити схваћени да спречавају да порески обвезник резидент Њемачке не може користити надокнаду за издржавање своје разведене супруге резидента Аустрије као одбитак од пореске основице, а на то би имао право у случају да је она и даље резидент Њемачке?“<sup>734</sup>

У вези са правом на кретање и резидентство СПЕУ је одлучио да предметно законодавство ни на који начин не чини рестрикцију овог права господина *Schempp*-а, те поновно ставове изнесене у пресуди *Lindfors*: „...тачно је да је пребацивање резидентства бивше супруге у Аустрију проузроковало неповољније пореске последице за господина *Schempp*-а у његовој држави резидентства. Међутим, као што је СПЕУ већ сматрао, Уговор о ЕЗ не пружа гаранције грађанима ЕУ који изврше трансфер својих активности у другу државу чланицу из оне у којој су претходно били резиденти, да ће исти бити неутралан у погледу опорезивања. Због постојања разлика у пореским законодавствима држава чланица овакав трансфер, може или не мора, бити на штету грађанина, сходно околностима.“<sup>735</sup> Дакле, у овом случају СПЕУ је установио да на основу њемачких прописа о порезу на доходак није ометано право на слободу кретања и резидентства господина *Schempp*-а, већ госпође *Schempp*, и то само потенцијално.<sup>736</sup>

<sup>733</sup> Вид.: Случај 403/03 ...

<sup>734</sup> *Ibid.*, пасус 12.

<sup>735</sup> *Ibid.*, пасуси 44-45.

<sup>736</sup> Вид.: Christiana HJI Panayi: **The Shempp Case: EU Citizenship, Rights and Taxes – A New Leaf in ECJ Jurisprudence or Just a Fig Leaf?** European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 485.

Када је ријеч о принципу недискриминације, који предвиђа да упоредиве ситуације не смију бити третиране различито, осим ако за то не постоји објективно оправдање, СПЕУ је сматрао да треба утврдити да ли је могуће поредити ситуације плаћања надокнаде за издржавање бившој супрузи када је резидент Аустрије и када је она резидент Њемачке. Анализом предметног законодавства, долази се до закључка да је разлог неповољнијег третмана господина *Schempp*-а чињеница да је порески систем Аустрије који се примјењује на надокнаду за издржавање његове бивше супруге (ослобођена пореза) различит од пореског система Њемачке (надокнада је опорезива). Као што *AG Geelhoed* закључује, опорезивање накнаде за издржавање као услов за пореску олакшицу је неутралне природе: „Критеријум који користи 1a(1), *EstG* је неутралан. Ефекат који он има на пореског обвезника у потпуности зависи од фискалног третмана издржавања у различитим државама чланицама. Дакле, илустративно је указати, заједно са Владом Холандије, да би, да је бивша госпођа *Schempp* одлучила да се пресели у Холандију гдје су накнаде за издржавање подвргнуте опорезивању, господин *Schempp* био у стању да користи у потпуности могућност одбијања тих плаћања у својој пореској пријави.“<sup>737</sup>

СПЕУ се позвао на принцип установљен у области права конкуренције, прецизније на случај *Milk Marque and National Farmers' Union*: „Иако је тачно да члан 12 ЕЗ спречава сваку државу чланицу да примјењује своје право конкуренције различито на основу држављанства, чињеница остаје да се члан 12 ЕЗ не тиче било каквих разлика у третману, лица и предузећа који су под јурисдикцијом Заједнице, које могу настати на основу одступања између различитих држава чланица, све док се она тичу свих лица подвргнутих њима у складу са објективним критеријумима и без разлика у погледу држављанства.“<sup>738</sup> На основу тога, СПЕУ заузима став да двије предметне ситуације (када је бивша супруга резидент Аустрије или Њемачке) нису упоредиве: „Слиједи да, супротно захтјеву господина *Schempp*-а, плаћање надокнаде за издржавање примаоцу који је резидент Њемачке не може бити упоређено са плаћањем надокнаде за издржавање резиденту Аустрије. Прималац је у оба случаја подвргнут, у погледу опорезивања надокнада за издржавање, различитим пореским системима.“<sup>739</sup>

<sup>737</sup> Вид.: Мишљење *AG Geelhoed* у случају 403/03 *Egon Schempp v Finanzamt München V*, тачка 32.

<sup>738</sup> Вид.: Случај 137/00 *The Queen v The Competition Commission, Secretary of State for Trade and Industry and The Director General of Fair Trading, ex parte Milk Marque Ltd and National Farmers' Union*, пасус 124.

<sup>739</sup> Вид.: Случај 403/03 ..., пасуси 34-35.

### 2.2.3.3. Подјела пореске јурисдикције

#### 2.2.3.3.1. Алокација пореских овлашћења (расподјела пореске јурисдикције)

Устаљена праска СПЕУ по овом питању јесте да је на државама чланицама да одреде принципе и критеријуме алокације (расподјеле) својих овлашћења за опорезивање (пореске јурисдикције) те да ова овлашћења не потпадају под регулацију права ЕУ: „У погледу разлика у третману између резидената и нерезидената који су држављани дотичне државе чланице и оних који су држављани друге државе чланице на основу националног законодавства које је по сриједи у главном поступку, треба скренути пажњу да се оваква разлика, по питању алокације овлашћења на опорезивање (фискалне јурисдикције), не може сматрати дискриминацијом забрањеном чланом 73б Уговора. Она се заснива, у одсуству било какве мјере по питању унификације или хармонизације на нивоу Заједнице, на овлашћењима држава чланица да одређују, на основу уговора или унилатерално, критеријуме за алокацију својих овлашћења за опорезивање...”<sup>740</sup> Опсег овлашћења на опорезивање државе чланице у области директних пореза СПЕУ детаљније појашњава: „За сада још увијек не постоје правила која се односе на хармонизацију домаћих норми које се тичу одређења основа на утврђивање директних пореза. На основу тога сlijеди да свака држава чланица доноси своја властита правила која се тичу одређења профита, дохотка, трошкова, одбитака и изузимања, као и износ сваког од њих који се може укључити у обрачун опорезивог дохотка или губитака који се могу преносити унапријед.”<sup>741</sup>

Када је ријеч о елиминацији двоструког опорезивања у области директних пореза, СПЕУ је заузео став да се предметна овлашћења и даље налазе у рукама држава чланица: “...државе чланице су задржале овлашћења да одређују чињенице за опорезивање дохотка и имовине у погледу отклањања двоструког опорезивања, путем уговора уколико је неопходно...”<sup>742</sup>

Државе чланице имају слободу да саме изаберу метод за отклањање међународног двоструког правног опорезивања: „Што се тиче питања да ли држава чланица може користити метод изузимања за дивиденде које потичу са њене територије, док са друге стране примјењује метод импутације за дивиденде из иностраних извора, мора се рећи да је на свакој држави чланици да организује, у складу са комунитарним правом, свој систем опорезивања расподијељеног профита, а посебно да одређује пореску основицу, као и пореску стопу која се примјењује на компанију која врши расподјелу профита и/или акционара који га прима, све док

<sup>740</sup> Вид.: Случај 513/03 ..., пасус 47.

<sup>741</sup> Вид.: Случај 250/95 ..., пасус 33.

<sup>742</sup> Вид.: Случај 157/07 Finanzamt für Körperschaften III in Berlin v Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, пасус 48.

су они подвргнути плаћању пореза у тој држави.“<sup>743</sup> Ову тврдњу, везану за двоструко правно опорезивање дивиденди из иностранства услед непостојања пореског кредита за порез по одбитку у држави резидентства компаније која је исте расподијелила, појашњава *AG Geelboed*: „...сама чињеница да је држава резидентства као што је Белгија изабрала да не отклони правно двоструко опорезивање дивиденди није сама по себи у супротности са чланом 43 или 56 ЕЗ, све док та држава поштује обавезу недискриминације између дивиденди из иностраних и домаћих извора приликом примјене своје фискалне јурисдикције...Било која дисторзија економских активности која настаје по основу овог избора произлази из чињенице да различити порески системи морају у тренутном стању развоја комунитарног права, постојати један поред другог, што може произвести лошији третман за економске актере у неким случајевима и предности у другим случајевима.“<sup>744</sup>

Када је економско опорезивање типа III у питању, које настаје рекласификацијом трансакција на основу неког антиевазионог законодавства (нпр. трансферне цијене, утањена капитализација), државе чланице такође немају посебних обавеза везаних за право ЕУ: „...држава чланица резидентства касније поменуте компаније може законито третирати камату плаћену од те компаније као распојелу профита и није на тој држави у принципу да осигура да профит расподијељен нерезидентном акционару није подвргнут серији обавеза плаћања пореза...“<sup>745</sup>

Генерално, када је ријеч о двоструком опорезивању, СПЕУ је заузео став да није његова надлежност да улази у ову материју, већ да је на законодавцу ЕУ да позитивном хармонизацијом отклони предметну препреку интракомунитарној трговини: „Комунитарно право, у свом тренутном стању и у ситуацији као што је она у главном поступку, не успоставља нити један општи критеријум за приписивање области надлежности између држава чланица у односу на отклањање двоструког опорезивања у оквиру Заједнице. Поред Директиве 90/435/ЕЕЗ од 23. јула 1990. године о заједничком систему опорезивања који се примјењује у случају матичних компанија и филијала у различитим државама чланицама..., Конвенције од 23. јула 1990. године о отклањању двоструког опорезивања у вези с усклађивањем профита повезаних предузећа...и Директиве 2003/48/ЕЗ од 3. јула 2003. године о опорезивању прихода од штедње у облику камате..., још увијек није усвојена на нивоу Заједнице ниједна униформна мјера хармонизације која има за циљ отклањање двоструког опорезивања. Сходно томе,

<sup>743</sup> Вид.: Случај 446/04 ..., пасус 47.

<sup>744</sup> Вид.: Мишљење *AG Geelhoed* у случају 513/04 *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v Belgische Staat*, тачка 36.

<sup>745</sup> Вид.: Случај 524/04 ..., пасус 89.

*на државама чланицама је да предузму мјере неопходне да спријече ситуације као оне у главном поступку, посебно примјеном критеријума расподеле које се примјењују у међународној пореској пракси....*<sup>746</sup>

Значајна компонента праксе СПЕУ у предметној проблематици је улога пореских уговора у контексту дискриминације или рестрикција слобода кретања на унутрашњем тржишту. СПЕУ је потврдио да је начелни циљ пореских уговора расподела фискалног суверенитета између држава уговорница: „Сврха француско-белгијског уговора је суштински у расподјели фискалног суверенитета између Републике Француске и Краљевине Белгије у овим ситуацијама...”<sup>747</sup> Када је ријеч о члану 293. УФЕУ који говори о потреби отклањања двоструког опорезивања у ЕУ, СПЕУ је заузео став да је исти инструктивног карактера и упућује државе чланице на неопходност закључења пореских уговора, али им оставља на вољу услове и критеријуме који ће у њима бити садржани: „Због одсуства комунитарних мјера или конвенција које укључују све државе чланице, многи билатерални уговори су закључени...државе чланице су слободне да у оквиру ових уговора одређују одлучујуће чињенице у циљу алокације пореских овлашћења (права на опорезивање)...”<sup>748</sup> Такође, као веома битно, СПЕУ је установио правило да је критеријум (одлучујућа чињеница) држављанства неутралне природе по питању евентуалне пореске дискриминације: „Иако се критеријум држављанства појављује као такав у другој реченици члана 14(1) у циљу алокације фискалне јурисдикције, оваква диференцијација не може бити сматрана дискриминацијом забрањеном чланом 48 Уговора...”<sup>749</sup> Важно правило из праксе СПЕУ је да се, поред националног законодавства, и ефекти пореских уговора узимају у обзир у оквиру анализе постојања дискриминације: „Пошто порески систем на основу француско-шведског уговора, тумачен у свјетлу коментара OECD Модел конвенције, чини дио правне позадине главног поступка и представљен је као такав од стране националног суда, Суд правде га мора узети у обзир у тумачењу комунитарног права које је релевантно за национални суд...”<sup>750</sup> Међутим, порески уговор не смије бити примјењиван у држави чланици тако да омета слободе кретања добара, радника, услуга или капитала, уколико његова примјена доводи до директне или индиректне дискриминације између држављана те државе и држављана других држава чланица.<sup>751</sup>

<sup>746</sup> Вид.: Случај 513/04 ..., пасуси 22-23.

<sup>747</sup> *Ibid.*, пасус 23.

<sup>748</sup> Вид.: Случај 376/03 D. v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, пасуси 51-52.

<sup>749</sup> Вид.: Случај 336/96 Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin, пасус 30.

<sup>750</sup> Вид.: Случај 265/04 ..., пасус 51.

<sup>751</sup> Вид.: David W. Williams: **General Report**, (y: *Practical issues on the application of double tax conventions*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 983b), 1998, International Fiscal Association, стр. 37.

По питању улоге пореских уговора у отклањању двоструког опорезивања, СПЕУ је заузео јасан став да право ЕУ не спречава постојање пореског уговора који не отклања двоструко опорезивање у појединим ситуацијама: „...комунитарно право, у садашњем стању и у ситуацији као што је она у главном поступку, не установљава опште критеријуме за приписивање области надлежности између држава чланица у вези са елиминацијом двоструког опорезивања унутар Заједнице. Члан 56 ЕЗ не спречава билатерални порески уговор, као што је онај у главном поступку, на основу кога су дивиденде, расподијељене од стране компаније основане у једној држави чланици акционару који је резидент у другој држави чланици, подвргнуте опорезивању у обје државе чланице, а који не предвиђа да је држава чланица резидентства акционара у безусловној обавези да спријечи овако настало двоструко опорезивање.”<sup>752</sup> Такође, СПЕУ је заузео став да национални суд има надлежност у спору о евентуалном кршењу одредаба пореског уговора од стране држава потписница: „Иако су државе чланице...ушле у бројне билатералне уговоре који имају за циљ елиминацију или ублажавање ових негативних ефеката,...Суд [СПЕУ] нема надлежност, на основу члана 234 ЕЗ, да одлучује о могућем кршењу одредаба ових уговора од стране државе уговорнице...Као што је АГ примијетио у тачки 46 његовог мишљења, Суд не може испитивати однос између националне мјере, као што је она у главном поступку, и одредби уговора о двоструком опорезивању, као што је билатерална пореска конвенција, пошто то питање не улази у подручје комунитарног права.”<sup>753</sup> Слично, СПЕУ се огласио ненадлежним по питању усклађености националних пореских норми са одредбама пореских уговора: „У свом запажању Комисија је поставила питање да ли су белгијске одредбе примијењене у предметном случају у главном поступку у складу са Уговором [о избјегавању двоструког опорезивања]...Суд правде нема јурисдикцију на основу члана 177 Уговора да одлучује о тумачењу других одредаба осим оних комунитарног права.”<sup>754</sup>

Из основне претпоставке да само државе чланице имају овлашћења да утврђују критеријуме за опорезивање, у циљу алокације пореских права и избјегавања двоструког опорезивања, проистичу следеће консеквенце:<sup>755</sup>

- чињеница да свака држава чланица има суверенитет над директним порезима значи да постоји 28 веома различитих пореских система. Предности и препреке проистичу из диспаритета који настају примјеном ових норми;

<sup>752</sup> Вид.: Случај 128/08 Jacques Damseaux v État belge, пасус 35.

<sup>753</sup> Вид.: Случај 298/05 ..., пасуси 46. и 47.

<sup>754</sup> Вид.: Случај 141/99 Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) v Belgische Staat, пасус 18.

<sup>755</sup> Вид.: Dennis Weber: In Search ..., стр. 586.

- државе чланице су слободне да ограниче своја права на опорезивање и да на основу тога не опорезују нека лица или приходе;
- опорезивање није зависно од опорезивања неке друге државе чланице. Оно је повезано са опорезивањем друге државе чланице само ако је тако договорено на основу уговора о избјегавању двоструког опорезивања (или неке мултилатералне конвенције или права ЕУ);
- државе чланице су слободне да уводе унилатералне, билатералне или мултилатералне мјере у циљу уклањања предности и недостатака који настају на основу диспаратитета у примјени различитих пореских система (различите варијанте могу бити коришћене у различитим билатералним уговорима).

#### **2.2.3.3.2. Примјена овлашћења на опорезивање (фискалне јурисдикције)**

С друге стране, када дође до алокације фискалних овлашћења државе чланице, СПЕУ сматра да њихова примјена мора бити у складу са правом ЕУ, односно да не смије бити у супротности са принципом недискриминације: „...државе чланице задржавају надлежност у одређивању критеријума за опорезивање дохотка и имовине у циљу избјегавања двоструког опорезивања....По питању примјене овлашћења за опорезивање, чија је алокација на овај начин извршена, државе чланице не смију занемарити комунитарно право. У складу са установљеном праксом СПЕУ, иако је директно опорезивање ствар држава чланица, оне морају примјењивати своја овлашћења за опорезивање у складу са комунитарним правом.“<sup>756</sup>

Дакле, у случају примјене већ извршене алокације овлашћења за опорезивање, државе чланице се морају држати обавеза које намеће право ЕУ:<sup>757</sup>

- главна обавеза државе резидентства (*home state*), у суштини, јесте да третира приходе из иностраних извора у складу са начином на који је подијелила своју пореску основицу. У погледу прихода из иностраних извора које је укључила у тако подијељену основицу, нпр. третирајући их као опорезиве приходе, не смије вршити дискриминацију између домаћих и иностраних прихода;

<sup>756</sup> Вид.: Случај 307/97 ..., пасуси 56-57.

<sup>757</sup> Вид.: Мишљење AG Geelhoed у Случају 374/04 ..., пасуси 58. и 66.

- пошто држава извора (*host state*) има јурисдикцију само над приходима оствареним од стране нерезидената, она има обавезу да нерезиденте третира на исти начин као резиденте, све док су ти нерезиденти под њеном пореском јурисдикцијом.

Овај постулат који намеће право ЕУ се може јасно видјети поређењем случаја *ACT Group Litigation*<sup>758</sup> и случај *Denkavit International*<sup>759</sup>. Оба случаја су се тичала разлике у пореском третману дивиденди расподијељених од резидентних компанија нерезидентним акционарима – компанијама. Прецизније, оба спорна законодавства су правила разлику, тј. предвиђала бољи порески третман резидентних акционара од нерезидентних у погледу опорезивања дивиденди. Разлика у исходу ова два случаја је управо заснована на критеријуму расподеле и примјене пореске јурисдикције. У случају *ACT Group Litigation* СПЕУ је одлучио да не постоји дискриминација уколико је резидентима пружен порески кредит, док то није био случај са нерезидентима. Разлог за то је што Велика Британија није опорезивала нерезиденте па је сматрано да се они не налазе у упоредивој ситуацији са резидентима. С друге стране, у случају *Denkavit International* и резиденти и нерезиденти су подвргнути пореској јурисдикцији Француске, па је теже опорезивање нерезидената оцијењено дискриминаторним. У случају *Amurta* СПЕУ је примијетио да економско двоструко опорезивање дивиденди исплаћених компанији Amurta проистиче искључиво из примјене овлашћења на опорезивање Холандије, те пошто је за дискриминацију могуће окривити искључиво једну државу, нема разлога за ограничење надлежности СПЕУ.<sup>760</sup> Дакле, дисторзија (диспаритет) постаје дискриминација када је резултат примјене норми једне државе, али не и када је резултат паралелног постојања два национална система.<sup>761</sup>

Закључујемо да препрека интракомунитарној трговини или инвестицијама која проистиче из различитог избора држава чланица у погледу тога шта да опорезују или не, и како да опорезују, не представља недозвољену препреку уласку на тржиште. Ово је само природна

---

<sup>758</sup> Вид.: Случај 374/04 ...

<sup>759</sup> Вид.: Случај 170/05 ...

<sup>760</sup> Вид.: Jaap Bellingwout: **Amurta – A Tribute to (the Late) Advocate General Geelhoed**, European Taxation, March 2008, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 128.

<sup>761</sup> Вид.: Thierry Pons: **The Denkavit international Case and Its Consequences – The Limit Between Distortion and Discrimination?** European Taxation, May 2007, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 216.

посљедица задржавања надлежности држава чланица на пољу директних пореза, а не ствар надлежности ЕУ.<sup>762</sup>

#### 2.2.3.3.3. Студија случаја – случај *De Groot*<sup>763</sup>

Питање прављења разлика између забрањених препрека (дискриминација и рестрикција) и диспаритета на тржишту ЕУ је вјероватно и најболнија тачка праксе СПЕУ, а посебан значај добија у случајевима у којима СПЕУ улази у сферу фискалног суверенитета држава чланица. По нашем мишљењу, овај случај је један од оних који најбоље могу предочити да СПЕУ није увијек досљедан у спровођењу својих базичних претпоставки у вези са питањем дефинисања фискалне јурисдикције држава чланица, као и њене примјене. Господин De Groot је био држављанин и резидент Холандије. Приходе је остваривао како на територији Холандије, тако и са територија Њемачке, Велике Британије и Француске, које су их опорезовале по принципу извора. Највећи дио прихода потицао је из иностранства, а на основу предметних холандских пореских уговора о избјегавању двоструког опорезивања, исти су били изузети од опорезивања. Са друге стране, прописи Холандије су предвиђали личну олакшицу (егзистенцијални минимум и плаћање издржавања бившој супрузи) када је порез на доходак физичких лица у питању, али само у (проценту) дохотка који је остварен из извора са територије Холандије.<sup>764</sup> Оно што треба нагласити јесте да је иста олакшица предвиђена и за нерезидентна лица у погледу прихода оствареног на територији Холандије.

Господин *De Groot* је сматрао да је оваква олакшица која се примјењује пропорционално оствареном дохотку са територије Холандије дискриминаторна на основу права ЕУ и да крши његово право да ради у другим државама чланицама. Због тога он покренуо поступак по правном лијеку, а пошто је AG Wattel у поступку пред Врховним судом Холандије изнио мишљење да дотадашња пракса везана за доктрину *Shumacker* није увијек довољна за заштиту прекограничних радника<sup>765</sup>, национална судска инстанца упућује претходно питање СПЕУ.

---

<sup>762</sup> Вид.: Malcom Gammie: **Non-Discrimination and the Taxation of Cross-Border Dividends**, World Tax Journal, Jun 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 172.

<sup>763</sup> Вид.: Случај 385/00 ....

<sup>764</sup> Примјер: Претпоставимо да холандско законодавство предвиђа олакшицу да је првих 1.000 еура дохотка изузето од опорезивања и да порески обвезник пореза на доходак физичких лица оствари 10.000 еура укупно дохотка из свих извора. Уколико у тако оствареном дохотку приходи са територије Холандије представљају 50% укупног дохотка, порески обвезник ће имати право на олакшицу (неопорезиви дио дохотка) само до износа од 500 еура (50% од 1.000 еура).

<sup>765</sup> Вид.: Antoine Valat: **General Allowances and Home State Obligations under EC Law: Opinion Delivered in the De Groot Case**, European Taxation, October 2002, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 446.

Холандске власти су заступале став да је ријеч о диспаритетима између пореских законодавстава држава чланица: „Уколико, дакле, ове олакшице не могу бити искоришћене у држави [резидентства] или у државама запослења у погледу прихода који су остварени у тим државама, то је резултат разлика између пореских система држава чланица које, у складу са пресудом у случају *Gilly*, нису у супротности са правом ЕУ.”<sup>766</sup>

Међутим, СПЕУ је, позивајући се на филозофију случаја *Schumacker*, одбио ставове холандских власти и подржао тврдње пореског обвезника, сматрајући да није ријеч о простим разликама у пореским законима, већ да је господин *De Groot* у неповољнијем положају у поређењу са резидентним пореским обвезником који свој цијели доходак остварује са територије Холандије: „Он је, дакле, претрпио стварну отежавајућу околност која је резултат примјене фактора пропорционалности, пошто је...остварио мању корист него да је ујелокупан доходак из 1994. године остварио у Холандији. Неповољан положај који је резултат примјене норми о избјегавању двоструког опорезивања од стране државе чланице резидентства обесхрабрују држављане те државе да напусте исту у циљу запослења у некој другој држави чланици, у смислу Уговора...Супротно од онога што холандске власти тврде када се позивају на пресуду *Gilly*, неповољнији положај господина *De Groot*-а нити је резултат разлика у пореском систему државе чланице резидентства и оне у којој је запослен, нити различитих држава чланица у којима је господин *De Groot* био запослен.”<sup>767</sup>

По нашем мишљењу, ова пресуда СПЕУ је погрешна јер крши базичне принципе из устаљене праксе овог суда. Пресуда у предметном случају је заснована, као што је већ наведено, на филозофији случаја *Schumacher*. Укратко, она предвиђа да резиденти и нерезиденти у принципу нису у истом положају када је ријеч о опорезивању. Међутим, исти могу бити сматрани да су у истом положају на основу одређених објективних околности у датом случају. У случају *Schumacker*, порески обвезник је у држави извора остваривао највећи дио својих прихода. Пошто основни принцип да личне олакшице треба да пружи држава резидентства није могао бити примјењен, јер у тој држави обвезник није остварио довољно прихода, СПЕУ је успоставио правило да у оваквим ситуацијама држава извора мора да пружи личне олакшице пореском обвезнику. Овакав став се темељи на објективним околностима случаја, јер је нерезидент фактички, у погледу оствареног дохотка у држави резидентства, у истој ситуацији као резидентни порески обвезник. Овом резону СПЕУ тешко је наћи неку већу

<sup>766</sup> Вид.: Случај 385/00 ..., пасус 57.

<sup>767</sup> *Ibid.*, пасуси 83-85.

замјерку, али, мишљења смо, да је његова примјена на случај *De Groot* потпуно погрешна, уколико се пође од основне претпоставке да држава чланица има надлежност да одређује критеријум за примјену своје пореске јурисдикције (овлашћења за опорезивање), коју, парадоксално, СПЕУ изнова потврђује у истој пресуди: „...што се тиче примјене овлашћења на опорезивање која су на тај начин алоцирана, државе чланице се морају повиновати комунитарним нормама...и, прецизније, поштовати принцип националног третмана држављана других држава чланица, као и својих држављана који користе слободе загарантоване Уговором.“<sup>768</sup>

СПЕУ је установио да је ријеч о једној врсти излазне рестрикције, на основу које су резиденти Холандије обесхрабрани да свој доходак стичу ван њених граница. Међутим, у предметном случају Холандија је одлучила да из своје пореске основице искључи приходе остварене са територије неке друге државе. Дакле, они су ван њене пореске јурисдикције. Сходно томе, уколико она не опорезује такав доходак остварен од стране својих резидената, поставља се питање зашто би она требало да омогући олакшицу по питању таквих прихода? Уколико она не опорезује те приходе (ван су њене пореске јурисдикције), потпуно је логично искључити могућности на остваривање олакшица у погледу таквих прихода. У случају *Schumacker* ситуација је у потпуности другачија. СПЕУ налаже држави извора да нерезиденту пружи персоналне олакшице предвиђене њеним пореским прописима, јер се налази у истој ситуацији као резиденти. Међутим, у случају *Schumacker* држава резидентства опорезује приходе остварене од стране нерезидента, дакле установљава своју пореску јурисдикцију над истим. Зато и став СПЕУ да мора омогућити персоналне олакшице јесте логичан и није у супротности са основним принципима о алокацији овлашћења на опорезивање.

Оно на шта СПЕУ није обратио довољно пажњу у свом образложењу, а што је по нашем мишљењу једина чињеница која би ишла у прилог његовим ставовима, јесте да Холандија на основу предметног прописа узима у обзир приходе остварене ван своје територије када је у питању одређење висине пореске стопе. Холандски порез на доходак је прогресиван, а олакшица предвиђена за избјегавање двоструког опорезивања јесте изузеће са прогресијом, тако да Холандија не укључује спорне иностране приходе у пореску основицу, али их узима у обзир за утврђивање пореске стопе која ће бити примијењена. Ово је једини фактор који веже холандску пореску јурисдикцију за иностране приходе у погледу којих је олакшица ускраћена. Могуће је поставити питање да ли је ово довољан степен везе који би могао оправдати одлуку

---

<sup>768</sup> *Ibid.*, пасус 94.

СПЕУ да прошири пореску олакшицу и на спорне приходе из иностранства. Мишљења смо да то не може бити ваљан основ.

Такође, став СПЕУ да је ограничењем предметне олакшице само на приходе остварене на територији Холандије порески обвезник у лошијем положају од оних резидената који цјелокупан доходак остваре на њеној територији, не мора да буде тачан. Као што је већ показано, диспаритети међу пореским законима држава чланица могу да резултирају и предностима за пореске обвезнике приликом прекограничних активности. Узмимо нпр. ситуацију да су приходи остварени од стране господина De Groot-а у некој од три државе били ниже опорезовани на основу неког пореског подстицаја. Примјеном методе изузимања ови холандски резиденти би били у повољнијем положају од оних који свој цјелокупан доходак остварују на територији Холандије. Свему овоме треба додати и чињеницу да се спорно холандско законодавство примјењује на недискриминативан начин, јер и нерезиденти имају право на поменуту олакшицу у погледу прихода остварених на територији Холандије. Из свега наведеног, сматрамо да је одлука СПЕУ у супротности са основним принципима о алокацији овлашћења за опорезивање (утврђивању пореске јурисдикције). Ријеч је о класичном примјеру пореских препрека на тржишту ЕУ које су резултат постојања високог степена пореског суверенитета у области директног опорезивања задржаног од стране држава чланица, над којим СПЕУ нема надлежност.

### **2.3. ОПРАВДАЊА НЕДОЗВОЉЕНИХ ПРЕПРЕКА НА УНУТРАШЊЕМ ТРЖИШТУ**

Слободе кретања нису апсолутне природе: оне се не примјењују у случају мјера које су везане за чисто домаћу ситуацију државе чланице, нити у случају када су мјере оправдане.<sup>769</sup> Након утврђивања дискриминаторних или рестриктивних ефеката, у сљедећем кораку СПЕУ преиспитује евентуално постојање прихватаљивог оправдања за националну мјеру ове врсте. У оквиру генералне дискусије о уставном односу између слобода кретања загарантованих УФЕУ и минимуму функционалног суверенитета држава чланица на пољу опорезивања, установљавање могућности да држава чланица оправда, на темељу државног јавног интереса,

---

<sup>769</sup> Вид.: Peter Oliver, Wulf-Henning Roth: **The Internal Market and Four Freedoms**, Common Market Law Review 41, 2004, Kluwer Law International, стр. 410.

националне пореске мјере које у принципу крше те слободе, чини питање првог реда. У самом срцу овог проблема је баланс између интереса ЕУ у оквиру принципа основних слобода и општих интереса држава чланица којима се тежи путем рестриктивних мјера. Чини се да се у судској пракси СПЕУ, која се тиче усклађености пореских мјера држава чланица са правом ЕУ, дискусија мање усредсређује на питање да ли оне крше слободе загарантоване УФЕУ него на њихово оправдање.<sup>770</sup>

Поред тога што приватном сектору омогућава директну примјену права на слободу кретања и недискриминацију, право ЕУ такође предвиђа могућност за државе чланице да у изузетним ситуацијама задрже (дискриминаторна) улазна или излазна ограничења уколико су она оправдана легитимним разлозима општег интереса и ако су у складу са принципом пропорционалности. Дакле, када се установи да је у конкретном случају УФЕУ примјењив, као и постојање ограничења неке од слобода, поставља се одлучујуће питање да ли предметна примјена рестриктивне мјере може, без обзира на то, бити оправдана од стране државе чланице.<sup>771</sup> Постоје двије групе оправдања на које се свака држава чланица може ослонити у покушају оправдања националних рестриктивних мјера које су у супротности са правом ЕУ.

### 2.3.1. Оправдања рестриктивних мјера предвиђена УФЕУ

Прва група оправдања чине она експлицитно наведена у УФЕУ. Ријеч је о оправдањима од општег интереса, која се тичу јавне политике, јавне безбједности, општег јавног здравља и приступа дјелатностима јавног сектора. Већ је на први поглед јасно да су ова оправдања тешко примјењива у материји опорезивања. Губитак пореских прихода је оправдање које су државе чланице покушале подвести под појам јавне политике. Међутим, СПЕУ је увијек понављао став да оправдања доступна на основу УФЕУ морају бити максимално уско тумачена: *„Концепт јавне политике, у комунитарном контексту, а посебно када се користи као оправдање за одступање од фундаменталног принципа једнаког третмана и слободе кретања радника, мора бити уско тумачен...Рестрикције не могу бити успостављене на право радника било које државе чланице да уђе на територију друге државе чланице, на њој борави или се креће у оквиру ње, осим уколико његово присуство или понашање представља истинску и озбиљну пријетњу по јавну политику.“*<sup>772</sup> Такође, устаљена пракса је и

<sup>770</sup> Вид.: Luc Hinnekens: **Basis and the Scope of Public Interest Justification of National Tax Measures Infringing Fundamental Treaty Freedoms**, (у: *EU Freedoms and Taxation*, ed. Frans Vanistendael), International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, стр. 73.

<sup>771</sup> Вид.: Axel Cordewener, Georg Kofler, Servaas van Thiel: *op. cit.*, стр. 1951.

<sup>772</sup> Вид.: Случај 36/75 Roland Rytilä v Ministre de l'intérieur, сажетак пресуде 2-3.

да економски интереси држава чланица не могу бити подведени под појам “јавне политике”, о чему свједочи и непорески случај *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda*: „...економски циљеви не могу представљати основ јавне политике у оквиру значења члана 56 Уговора.”<sup>773</sup>

Треба напоменути да УФЕУ, у дијелу који се односи на слободу кретања капитала, помиње могућност оправдања управо пореских мјера које крше предметну слободу, те он неће спречавати државе чланице да: а) примијене релевантне норме свог пореског права које праве разлику између пореских обвезника који нису у идентичној ситуацији у односу на мјесто резидентства или у погледу гдје је капитал инвестиран; б) предузму све неопходне мјере да спријече кршења националног права и прописа, посебно на пољу опорезивања. Међутим, ове мјере не смију бити средство арбитрарне дискриминације или прикривене рестрикције.<sup>774</sup> СПЕУ у својој пракси појашњава врсту мјера на коју се ова оправдања односе: „...а посебно оне које су намијењене осигурању фискалног надзора и спречавању незаконитих активности, као што су пореска евазија, прање новца, трговина дрогом или тероризам, такође су покривене чланом 73d(1)(б).”<sup>775</sup> Међутим, СПЕУ је „...практично окарактерисао члан 73d ЕЗ Уговора као кодификацију своје већ постојеће судске праксе.”<sup>776</sup> Доказ ове тврдње је случај *Verkoijen*, у коме је након анализе СПЕУ, у вези са предметним одредбама очигледно да не постоје додатна права која би била на располагању пореском обвезнику поред оних која је могуће остварити примјеном *rule of reason* теста.<sup>777</sup>

### 2.3.2. Оправдања рестриктивних мјера на основу доктрине *rule of reason*

“Тест разлога” (*rule of reason*) се може дефинисати као принцип који омогућава државама чланицама да под стриктним условима одступе од обавеза које проистичу из слобода загарантованих УФЕУ на основу императивних разлога општег интереса.<sup>778</sup> Коначни облик доктрина *rule of reason* је добила у пресуди *Gebhard*, у којој је СПЕУ установио да четири услова која морају бити испуњена да би одређена рестриктивна мјера била оправдана и сматрана у складу са правом ЕУ: „Слиједи, међутим, из судске праксе СПЕУ да националне мјере које су у стању да спријече или учине мање привлачним коришћење основних слобода загарантованих Уговором морају

<sup>773</sup> Вид.: Случај 288/89 *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda and others v Commissariaat voor de Media*, пасус 11.

<sup>774</sup> Вид.: члан 65. Consolidated version of the Treaty on the Functioning ...

<sup>775</sup> Вид.: Спојени Случајеви 163/94, 165/94 и 250/94 кривични поступак против *Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Díaz Jiménez and Kapanoglu*, пасус 22.

<sup>776</sup> Вид.: Мишљење AG Kokott у Случају 242/03 *Ministre des Finances V Jean-Claude Weidert and Elisabeth Paulus*, тачка 27.

<sup>777</sup> Вид.: Случај 35/98 ..., пасуси 41-46.

<sup>778</sup> Вид.: *Luc Hinnekens: Basis...*, стр. 80.

*испунити четири услова: морају се примјењивати на недискриминативан начин; морају бити оправдане императивним захтјевима од општег интереса...; морају бити одговарајуће за осигурање постизања циља којем теже; и не смију ићи даље од оног што је неопходно да би он био постигнут...*<sup>779</sup>

Прије детаљније анализе ових услова, као својеврстан предуслов примјене *rule of reason* доктрине често се у литератури наводи захтјев да у предметној области не постоји хармонизација на нивоу ЕУ.<sup>780</sup> Дobar примјер је случај *Краус*: „...национално законодавство попут оног које је описано од стране националног суда има за циљ заштиту јавности од довођења у заблуду коришћењем академских титула стечених ван територије државе чланице...Комунитарно право не спречава државе чланице да усвоје, у одсуству хармонизације, мјере које имају намјеру да спријече да прилике створене Уговором буду злоупотријебљене на начин супротан легитимним интересима државе...”<sup>781</sup> Другим ријечима, предуслов за могућност коришћења оправдања за мјере које су некомпатибилне са правом ЕУ, као и мјере експлицитно наведене у УФЕУ, јесте да не постоји директива која се на њих односи. Уколико је то случај, у принципу, државе чланице нису више у могућности да примјењују своје сопствене мјере.<sup>782</sup>

Иако су у пресуди *Gebhard* таксативно набројани услови неопходни да би се одређена национална мјера сматрала да је у складу са правом ЕУ, мишљења смо да би они требало да претрпе мању модификацију. Посљедња два услова треба да буду сублимирана, јер представљају јединствени критеријум пропорционалности. Стога, уколико нека држава чланица жели да њена мјера не буде у супротности са правом ЕУ, она мора испуњавати три кумулативна услова: 1. да буде примјењивана на недискриминативан начин; 2. да буде оправдана императивним захтјевима општег интереса; 3. да буде пропорционална.

### **2.3.2.1. Мјера мора бити примјењива на недискриминаторан начин - рестрикције**

Прво што је неопходно разјаснити, када је ријеч о примјени *rule of reason* теста, јесте на коју врсту препрека интракомунитарној трговини се он односи. Другим ријечима, да ли је могуће овај тест примјенити у односу на све препреке или само на одређену врсту. За разумијевање ове дилеме, неопходно је прво схватити настанак *rule of reason* теста, као и његов историјски развој, а затим, испратити његову еволуцију у области директног опорезивања.

<sup>779</sup> Вид.: Случај 55/94 Reinhard Gebhard v Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, пасус 37.

<sup>780</sup> Вид.: Luc De Broe: **International Tax Planning and Prevention of Abuse**, International Bureau of Fiscal Documentation, 2008, стр. 880.

<sup>781</sup> Вид.: Случај 19/92 Dieter Kraus v Land Baden-Württemberg, пасуси 33-34.

<sup>782</sup> Вид.: Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel: *op. cit.*, стр. 41.

Тест оправдања мјера некомпатибилних са правом ЕУ свој историјски почетак има у случају *Dassonville*. Овај већ помињани случај се тичао рестриктивних мјера у области слободе кретања добара и у њему је СПЕУ одлучио да ће се: „*Сва трговинска правила уведена од стране држава чланица која су у стању да нашkode, директно или индиректно, инуларкомунитарној трговини сматрати мјерама које имају ефекат једнак квантитативним рестрикцијама. У одсуству комунитарних мјера, ...државе чланице могу предузимати мјере у циљу спречавања неправичне праксе, ...под условом да су такве мјере разумне и не представљају средство арбитрарне дискриминације или прикривене рестрикције трговине између држава чланица.*”<sup>783</sup>

Дакле, СПЕУ је разјаснио да у циљу осигурања примјене слободе кретања добара и унапређења циљева унутрашњег тржишта, обична забрана дискриминације (по питању поријекла добара) није довољна. Забрана такође мора покривати рестрикције које у својој природи представљају препреке слободног уласка на тржиште, иако овакве мјере не праве разлику између промета иностраних и домаћих производа.<sup>784</sup> Уколико се вратимо корак назад, на разумијевање разлике између забране дискриминације и забране рестрикција, биће нам јаснији мотиви увођења нових могућности оправдања мјера некомпатибилних са правом ЕУ. Са једне стране, СПЕУ у предметној пресуди даје нова права појединцима која они остварују на основу права ЕУ на унутрашњем тржишту. Забрана дискриминације на принципу држављанства шири се и на мјере које се примјењују на недискриминативан начин, дакле и на рестриктивне мјере. Са друге стране, овај уступак СПЕУ компензира давањем нових могућности државама чланицама за оправдање рестриктивних мјера ван оних експлицитно наведених у УФЕУ. На овај начин СПЕУ успоставља нови баланс на много ширем пољу примјене права ЕУ, које се односи на забрану рестрикција (недискриминаторних мјера) на интракомунитарном тржишту.

Послије ове опште дефиниције врсте мјера на које се односи *rule of reason* тест, посебно је важно анализирати његову примјену по овом питању у материји директног опорезивања. Логично, као што је сама примјена забране рестрикција у области мјера директног опорезивања изазвала знатну контроверзу и спорења, тако је и примјена предметног теста поставила много питања. Прву дилему представља чињеница да се у пресуди *Gebhard* предметни тест примјењује у случају мјера које представљају недискриминаторне рестрикције:

---

<sup>783</sup> Вид.: Случај 8/74 ..., сажетак пресуде.

<sup>784</sup> Вид.: Luc Hinneken: Basis ..., стр. 80.

„морају се примјењивати на недискриминативан начин”. Литерарним тумачењем ове формулације извлачи се закључак да је *rule of reason* тест искључиво резервисан за ову врсту препрека интракомунитарном тржишту. Другим ријечима, када се нека мјера може окарактерисати као дискриминаторна (директна или индиректна), не постоји могућност за државу чланицу да користи оправдања од општег интереса; другим ријечима, може се ослонити искључиво на оправдања експлицитно наведена у УФЕУ. Уколико би ово тумачење било прихваћено, онда би, с обзиром на већ изнијете специфичности директног опорезивања, *rule of reason* тест био од малог значаја, пошто се препреке у овој области ријетко могу окарактерисати као праве рестрикције (забрана недискриминаторних рестрикција) које се јављају у другим областима права ЕУ.

Треба рећи да у предметној материји судска пракса СПЕУ не даје прецизне одговоре. У почетку, СПЕУ се држао стриктно тврдње да је у случајевима дискриминаторних пореских мјера једино могуће користити оправдања предвиђена УФЕУ: „У складу са устаљеном праксом, само искључива одступања, као она у члану 56 ЕЗ Уговора, могу учинити овај вид дискриминације усклађеном са поравом ЕУ...”.<sup>785</sup> Овај принцип је потврђен и у пресуди непореског случаја *Ciola*, која је донијета истога дана (29. априла 1990. године), као и пресуда у случају *Royal Bank of Scotland*: „...националне норме које...су дакле дискриминаторне природе усклађене су са правом ЕУ једино ако се могу довести у поље примјене изричитих одступања, као у члану 56 ЕЗ уговора”.<sup>786</sup>

У сљедећем периоду пракса СПЕУ је била сасвим неконзистентна. У неким случајевима СПЕУ би, послје анализе свих оправдања поднесених од стране одбране, закључио да је ријеч о мјери дискриминаторне природе, те да она може искључиво бити оправдана у складу са критеријумима из УФЕУ.<sup>787</sup> Међутим, каснија пракса СПЕУ предвиђа јасна одступања од почетног начела, те шири могућност примјене *rule of reason* теста и на случајеве дискриминаторних мјера у области директног опорезивања, али по правилу избјегава да експлицитно одговори на питање могућности примјене *rule of reason* теста и у случајевима дискриминације, поготово индиректног облика иманентног порезима. Потврду ове праксе представља и мишљење *AG Jacobs* у случају *Danner*<sup>788</sup>: „У већини скорошњих случајева, који су се тичали националних норми које би се могле сматрати (директно) дискриминаторним, СПЕУ је избјегао

<sup>785</sup> Вид.: Случај 311/97 ..., пасус 32.

<sup>786</sup> Вид.: Случај 224/97 *Erich Ciola v Land Lorarlberg*, пасус 16.

<sup>787</sup> Вид.: Случај 484/93 ...

<sup>788</sup> Вид.: Случај 136/00 ...

оцјену да ли су те норме биле дискриминаторске и преиспитао је основе оправдања која нису изричито поменути у Уговору...”<sup>789</sup> По овом питању у пракси СПЕУ срећу се три приступа, на основу којих се спорна мјера карактерише просто као: “препрека” (*obstacle*)<sup>790</sup>, “разлика у третману” (*difference in treatment*)<sup>791</sup>, или се у одређеним случајевима природа мјере уопште не помиње<sup>792</sup>.

Дакле, у скорој судској пракси СПЕУ покушава да избјегне проблем да *rule of reason* доктрина не може бити примјењивана на мјере које се сматрају дискриминаторним, на начин што се не упушта у анализу природе пореске мјере, већ се задржава на констатацији да она представља препреку интракомунитарној трговини. Практично, уколико би анализа била доведена до краја, може се рећи да СПЕУ примјењује *rule of reason* доктрину и у случајевима када би мјера могла бити сматрана директном дискриминацијом.<sup>793</sup> Зато неки аутори овај концепт практично сматрају застарјелим.<sup>794</sup> Мишљења смо да је ово логичан приступ. С једне стране, на овај начин СПЕУ избјегава веома компликовану анализу правне природе спорне пореске мјере, чиме себи олакшава посао. С друге стране, због веома ограниченог домета оправдања која предвиђа УФЕУ у области опорезивања, оваквим поступањем даје више могућности државама чланицама да сачувају своје рестриктивне пореске мјере. Зато подржавамо став AG Jacobs да тежиште питања компатибилности треба да буде на тесту пропорционалности, јер у сваком случају, што је дискриминација већа, мања је вјероватноћа да ће спорна мјера бити у складу са принципом пропорционалности.<sup>795</sup>

#### 2.3.2.2. Оправдања императивних захтјева општег интереса

За разлику од ограниченог броја оправдања доступних државама чланицама на основу УФЕУ, *rule of reason* тест предвиђа неограничени број оправдања, која су искључиво плод праксе СПЕУ. Од самог почетка примјене оправдања од општег интереса, из пресуде у случају *Cassis de Dijon* јасно је да је њихово постојање могуће и у области опорезивања: „Препреке кретању у оквиру Заједнице које су резултат диспаритета између националних закона... морају бити прихваћене све док те одредбе могу бити сматране неопходним у циљу задовољења императивних захтјева везаних посебно за

<sup>789</sup> Вид.: Мишљење AG Jacobs у случају 136/00 Rolf Dieter Danner, пасус 36.

<sup>790</sup> Вид.: Случај 118/96 Safir, пасуси 25-30.

<sup>791</sup> Вид.: Случај 200/98 ..., пасус 28, Случај 55/98 Vestergaard, пасус 22; Случај 294/97..., пасус 36.

<sup>792</sup> Вид.: Случај 204/90 ...; Случај 300/90 Commission v Belgium.

<sup>793</sup> Вид.: Mattias Dahlberg: **Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital**, EUCOTAX series, Kluwer Law International, 2005, стр. 123.

<sup>794</sup> Вид.: Clemens Philipp Schindler: **EU Report**, (у: *Tax treatment of the international acquisitions of businesses*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 90b), 2005, International Fiscal Association, стр. 51.

<sup>795</sup> Вид.: Мишљење AG Jacobs у случају 136/00 ..., тачка 40.

порески надзор, заштиту јавног здравља, правичности комерцијалних трансакција и заштите потрошача.”<sup>796</sup> Анализом судске праксе СПЕУ видљиво је да не постоји конзистентност при дефинисању појма “захтјева” од општег интереса, па се они јављају у више форми (*mandatory requirements*, *pressing requirements*<sup>797</sup>, *overriding requirements*<sup>798</sup>). Слично је и појам “општег интереса” имао различите варијанте прије свог коначног уобличавања: “...која су оправдана општим добром, посебно нормама које се односе на организацију, стручне квалификације, професионалну етику, надзор и одговорност, под условом да се примјењују без дискриминације.”<sup>799</sup>

### 2.3.2.2.1. Недозвољена оправдања

#### 2.3.2.2.1.1. Општа разматрања

У својој пракси, СПЕУ је одбио да уважи велики број оправдања које су у поступцима везаним за директне порезе износиле државе чланице, како економске, тако и неекономске природе. Нпр. у чувеном случају *Avoir Fiscal* одбијена су оправдања да је порески обвезник избором друге правне форме могао избјећи рестриктивни порески третман, да је рестрикција оправдана непостојањем хармонизације у области директних пореза или аргумент о обавези постојања реципроцитета са државом из којих потиче инвестиција да би била доступна пореска погодност.<sup>800</sup> Такође, у случају *Eurowings*, СПЕУ је одбио да прихвати принцип компензације<sup>801</sup>, по којем би више опорезивање у држави чланици која примјењује ту рестриктивну мјеру било оправдано нижим опорезивањем у другој држави чланици.<sup>802</sup>

#### 2.3.2.2.1.2. Губитак пореских (буџетских) прихода

У принципу, императивни захтјеви општег интереса су објективна оправдања која су по својој природи неекономског карактера.<sup>803</sup> Практично, СПЕУ нема никаквих обзира када су буџетски интереси држава чланица у питању: „...мора бити истакнуто да смањење пореских прихода није један

<sup>796</sup> Вид.: Случај 120/78 ..., пасус 8.

<sup>797</sup> Вид.: Случај 19/92 ..., пасус 32.

<sup>798</sup> Вид.: Случај 250/95 ..., пасус 31.

<sup>799</sup> Вид.: Случај 71/76 *Thieffry v Conseil de l'Ordre des Avocats à la Cour de Pans*, пасус 12.

<sup>800</sup> Вид.: Случај 270/83 ..., пасуси 22, 24 и 26.

<sup>801</sup> Вид.: Ben J. Kiegebeld, Daniël S. Smit: **EU Free Movement of Capital and Corporate Income Taxation - The Relationship Between the Free Movement of Capital and the Other TFEU Freedoms and Justification Grounds in a Third Country Context**, (y: *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past Future*, ed. Sjaak J. J. M. Jansen), Kluwer Law International, 2011, стр. 143.

<sup>802</sup> Вид.: Случај 294/97 ..., пасус 43.

<sup>803</sup> Вид.: Albertina Albors-LLorens: **The Role of Objective Justifications and Efficiencies in the Application of Article 82 EC**, *Common Market Law Review* 44, Kluwer Law International стр. 1734.

од основа наведених у члану 56 Уговора и не може бити сматран оправдавајућим разлогом општег интереса на основу кога би се могао оправдати неједнак третман...“<sup>804</sup> Као што је већ детаљно анализирано, огромни губици у јавним приходима нису били довољан разлог да СПЕУ ограничи ретроактивност својих пресуда.

СПЕУ је изричит и да не постоји могућност да се рестриктивна мјера оправда уколико она нема значајнији економски ефекат: „Први аргумент, који је у ствари тврдња да је предметна национална мјера релативно ограниченог економског значаја те зато у стварности не чини препреку слободи кретања добара, не може бити прихваћен.“<sup>805</sup> СПЕУ је такође одбио низ оправдања индиректно везаних за висину пореских прихода. Као примјер може послужити случај *Avoir Fiscal* у којем су француске власти сматрале да је рестриктивна мјера компензирана другим пореским предностима које ужива порески обвезник: „...разлика у третману такође не може бити оправдана било којим погодностима...које компензирају неповољнији третман...II у случају да оваква погодност стварно постоји, она не може бити оправдање за кршење обавеза из члана 52...“<sup>806</sup>

Иако би се из свега наведеног могло рећи да СПЕУ начелно има јасан став по овом питању, ипак његова пракса у неким случајевима указује и на одређена одступања. У случају *Gilly* СПЕУ је стао у одбрану примјене обичног пореског кредита, управо наводећи губитак буџетских прихода као разлог: „Надаље, као што је то примијећено од стране влада Француске, Белгије, Данске, Финске, Шведске и Велике Британије, уколико би од државе резидентства било захтијевано да одобри порески кредит већи од износа националног пореза који кореспондира доходу оствареном у иностранству, морала би да умањи порез у односу на остатак дохода, што би проузроковало губитак пореских прихода за ту државу и представљало би повреду њеног суверенитета у области директних пореза.“<sup>807</sup> Такође, губитак пореских прихода је у случају *Marks & Spencer* прихваћен као дозвољено оправдање, али у комбинацији са другим оправдањима.

Мишљења смо да ова два примјера показују да за СПЕУ губитак буџетских средстава ипак не представља у потпуности неприхватљив основ за оправдање рестриктивних мјера. Постоје ставови да буџетски разлози играју, ипак, индиректну улогу код неких посебних оправдања пореских мјера, као што су спречавање пореске евазије или потреба за очувањем кохерентности

---

<sup>804</sup> Вид.: Случај 264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) and Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), пасус 28.

<sup>805</sup> Вид.: Случај 103/84 Commission of the European Communities v Italian Republic, пасус 18.

<sup>806</sup> Вид.: Случај 270/83 ..., пасус 21.

<sup>807</sup> Вид.: Случај 336/96 ..., пасус 48.

пореског система.<sup>808</sup> Овакав став сматрамо у потпуности логичним, јер због природе пореза као таквог, свако оправдање у овој материји мора индиректно рефлектовати буџетске интересе држава чланица. Сама помисао на оправдање рестриктивних мјера спречавањем пореске евазије, као недозвољеног облика избјјегавања плаћања пореза, није ништа друго него борба одређене државе чланице против ерозије националне пореске основице.

#### 2.3.2.2.2. Дозвољена оправдања

##### 2.3.2.3.2.2.1. Фискални надзор

СПЕУ је у својој пракси врло конзистентно одбацивао могућност оправдања рестриктивних мјера у области директних пореза било којим видом административних потешкоћа, устаљеном формулацијом: „...разлози административне природе не могу оправдати одступање држава чланица од правила комунитарног права.”<sup>809</sup> Као добар примјер може послужити случај *Zurstrassen*, у којем су власти Луксембурга покушале да оправдају неједнак третман приликом заједничког опорезивања супружника поједностављењем прикупљања прихода у зависности од резидентства пореског обвезника.<sup>810</sup> Зато је, по неким ауторима<sup>811</sup>, помало изненађујуће да се СПЕУ одлучио да у пресуди *Cassis de Dijon* експлицитно наведе фискални надзор као једно од оправдања од општег интереса, јер он у суштини представља један вид административних потешкоћа. Могућности коришћења овог оправдања и специфичност његове примјене зависе од околности да ли је ријеч о ЕУ контексту или о трансакцијама са трећим државама.

Када је ријеч о интракомунитарним трансакцијама, начелни став СПЕУ је да фискални надзор не може бити коришћен као оправдање рестриктивних мјера. Разлог за то је што „на основу Директиве 77/799 ЕЕЗ, надлежне власти државе чланице могу увијек захтијевати од надлежних власти друге државе чланице да им обезбиједи све неопходне информације које им дају могућност да установе, у вези са законодавством које желе да примени, тачан износ пореских прихода које је резидентни порески обвезник дужан да плати.”<sup>812</sup> Међутим, ова директива предвиђа и да држава чланица није у обавези да достави информацију када је то у супротности са њеним прописима или административном праксом везаном за спровођење истрага или када прикупља и користи те информације за

<sup>808</sup> Вид.: Servaas van Thiel: **Free Movement of Persons and Income Tax Law - the European Court in search of principles**, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, стр. 567.

<sup>809</sup> Вид.: Случај 18/95 ..., пасус 45.

<sup>810</sup> Вид.: Случај 87/99 Patrick Zurstrassen and Administration des Contributions Directes, пасуси 24-25.

<sup>811</sup> Вид.: Axel Cordewener, Georg Kofler, Servaas van Thiel: *op. cit.*, стр. 1964.

<sup>812</sup> Вид.: Случај 250/95..., пасус 41.

своје потребе или када се ослања на законодавство о повјерљивости (заштити) података.<sup>813</sup> У случају оваквих ситуација, СПЕУ је заузео став да, иако постоји ова врста препреке, фискалне власти државе чланице која примјењује рестриктивно законодавство могу потребне информације тражити и од предметног пореског обвезника: „Не постоји ништа што би спријечило данске пореске власти да захтијевају од предметног пореског обвезника ове доказе, уколико то сматрају неопходним и сврсисходним...”.<sup>814</sup> По мишљењу СПЕУ, надлежне власти ни у ком случају нису спријечене да од обвезника захтијевају подношење доказа које сматрају за неопходне у циљу утврђивања пореске обавезе, те да, када је неопходно, онемогуће захтијевани једнаки третман ако такав доказ није пружен.<sup>815</sup> Дакле, коначни закључак је да тек у случају да пореске власти одређене државе чланице нису у могућности да дођу до неопходних података, нити путем Директиве 77/799 ЕЕЗ, нити од пореског обвезника, примјена рестриктивног пореског законодавства може бити оправдана. Други изузетак у интракومنитарном контексту представља коришћење оправдања фискалног надзора заједно са оправдањем борбе против пореске евазије.<sup>816</sup>

С друге стране, када је ријеч о трећим државама, СПЕУ је заузео експлицитан став да је у овим ситуацијама могуће за државу чланицу да под одређеним условима користи ово оправдање. Као добар примјер ове политике СПЕУ представља случај *A*, у којем су пореске власти Шведске ускратиле пореском обвезнику одређене олакшице, јер је ријеч о прекограничној активности која се тичала трећих држава са којима не постоји уговор о избјегавању двоструког опорезивања који предвиђа обавезу размјене информација, те су рестриктивну мјеру оправдале немогућношћу спровођења ефикасног фискалног надзора. Као разлог шведске власти су навеле непостојање Директиве 77/799 ЕЕЗ која се примјењује у интракومنитарним ситуацијама, као и да: „Чак и у случају да порески обвезник има неопходну информацију терет доказивања и даље остаје на пореским властима да процијени вриједност добијених доказа, што није могуће уколико власти немају могућност да траже сарадњу од стране надлежних власти државе гдје је компанија која врши расподелу основана.”<sup>817</sup> Компанија *A* и Комисија су покушале доказати да је ова мјера у супротности са принципом пропорционалности, позивајући се на устаљену праксу СПЕУ да

<sup>813</sup> Вид.: члан 8 Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premiums.

<sup>814</sup> Вид.: Случај 154/04 Commission v Kingdom of Denmark, пасус 54.

<sup>815</sup> Вид.: Michael Lang: **The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance**, European Taxation, May 2012, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 199.

<sup>816</sup> Види доље, стр. 220.

<sup>817</sup> Вид.: Случај 101/05 ..., пасус 54.

„...национално законодавство које апсолутно спречава пореског обвезника да поднесе доказе...не може бити оправдано разлозима фискалног надзора. Порески обвезник не може бити онемогућен а priori да подноси релевантна документа као доказе...”<sup>818</sup>

Међутим, СПЕУ заузима супротан став: „...судска пракса која се односи на рестрикције слобода у оквиру Заједнице не може бити пренесена у потпуности на кретања капитала између држава чланица и трећих држава, пошто се ова кретања капитала одигравају у другачијем правном контексту...”<sup>819</sup> Зато доноси одлуку о оправданости рестриктивне мјере: „...када држава чланица одређену пореску погодност чини зависном од задовољења одређених услова, чије испуњење може бити потврђено искључиво добијањем информација од надлежних власти треће државе, легитимно је у принципу да та држава чланица онемогући пружање те олакшице, посебно када трећа држава није под уговорном обавезом да омогући информације, а покаже се немогућим добијање информација од те државе.”<sup>820</sup> Такође, по мишљењу СПЕУ коначна ријеч о усклађености предметних норми је у надлежности националног суда.

#### 2.3.2.2.2. Пореска евазија (злоупотреба права)

Пореска евазија се јавља у два вида. Активности пореског обвезника које имају за последицу кршење закона а које су, штавише, предузете са намјером да се избјегне плаћање пореза, покривене су појмом незаконите пореске евазије (*tax evasion*). Поред незаконите пореске евазије, која, поновимо, подразумијева кршење закона, власти у многим државама покушавају да се супротставе и неприхватљивом минимизирању пореске обавезе, тзв. нелегитимној законитој пореској евазији<sup>821</sup> (*tax avoidance*), које за собом не повлачи кршење закона.<sup>822</sup> Дакле, нелегитимно минимизирање пореске обавезе је неприхватљиво у смислу да, иако закон није прекршен, долази до онемогућавања остваривања циљева ради којих је донијет.<sup>823</sup> Са друге стране, економски субјекти могу прибјећи разним легитимним видовима пореског планирања

<sup>818</sup> Вид.: Случај 254/97 Société Baxter, B. Brayn Médical SA, Société Fresenius France, Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA and Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires Sociales, Ministère de l'Économie et des Finances, Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation, пасус 19-20.

<sup>819</sup> Вид.: Случај 101/05 ..., пасус 60.

<sup>820</sup> *Ibid.*, пасус 63.

<sup>821</sup> Иако овај концепт нажалост данас не постоји у црногорском правном систему, интересантно је примјетити да он неодољиво подсећа на Богишићев општи правни принцип (закоњачу): „И што није забрањено, може да не буде поштено“ - Члан 999. Општег имовинског законика за Књажевину Црну Гору ..., стр. 276.

<sup>822</sup> Вид.: **OECD Work on Tax Avoidance and Evasion** (y: *International Tax Avoidance and Evasion. Colloquy of 5-7 March 1980*), Strasbourg, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1981, стр. 12.

<sup>823</sup> Вид: Дејан Поповић: Пореско право..., стр. 45.

(*tax planning*) са заједничким циљем максимизације профита послје опорезивања, другим ријечима, минимизирања укупног пореског терета.<sup>824</sup>

Овај феномен представља велики проблем за право ЕУ, због штетних ефеката на приходе и једнакост пореских обвезника, али и зато што може да проузрокује нарушавање конкуренције међу играчима на унутрашњем тржишту.<sup>825</sup> Такође, пореске злоупотребе подривају поштење и баланс између пореских система држава чланица.<sup>826</sup> Зато није ни чудо да СПЕУ у случајевима директног опорезивања сматра спречавање пореске евазије и злоупотреба као оправдање од општег интереса, које државе чланице могу користити у оквиру *rule of reason* теста. У оквиру извора позитивне интеграције у праву ЕУ експлицитно се дозвољава државама чланицама употреба националних законодавстава против пореске евазије.<sup>827</sup> Међутим, „ЕУ концепт“ пореске евазије<sup>828</sup> специфичан је и обликован временом кроз судску праксу СПЕУ. Другим ријечима, да би неко анти-абузивно (анти-евазионо) законодавство било оправдано, оно мора бити ограничено на ситуације када постоји елемент злоупотребе права.<sup>829</sup>

СПЕУ је у својој пракси установио ситуације када појединац губи право на коришћење слобода гарантованих УФЕУ: „...*будући да је циљ мјере да спречи организације које су основане у некој другој држави чланици да буду у могућности, коришћењем слобода гарантованих Уговором, да неправедно избјегавају обавезе на основу националног права...*”<sup>830</sup> Ријеч је о посебном концепту злоупотребе права ЕУ, који је настао као плод праксе СПЕУ. Основни принцип је да лице које злоупотребљава право ЕУ не може рачунати на предности које оно пружа: „...*сврха Уредбе бр. 166/64 и Уредбе бр. 171/64 не смије ни у ком случају бити проширена да обухвати злоупотребе у*

---

<sup>824</sup> Вид.: Pia Dorfmueller: **Tax Planning for U.S. MNCs with EU Holding Companies – Goals, Tools, Barriers**, Kluwer Law International, 2003, стр. 20.

<sup>825</sup> Вид.: Axel Cordewener, Georg Kofler, Servaas van Thiel: *op. cit.*, стр. 1976.

<sup>826</sup> Вид.: Communication from the Commission on “Co-ordinating Member States’ direct tax systems in Internal Market” COM (2006) 823 final, 2.3.

<sup>827</sup> Вид.: Члан 65(1.б) УФЕУ, члан 11 Директиве о спајањима, члан 1 Директиве *Parent-Subsidiary*, члан 4 Директиве о узајамној помоћи и члан 8 Арбитражне конвенције.

<sup>828</sup> Треба истаћи да оваква политика СПЕУ везана за анти-евазионо законодавство по многим мишљењима није адекватна. На овај начин државе чланице губе способност да у потпуности одговоре на предметни проблем и то баш у временима када је ова потреба повећана. Ова доктрина СПЕУ ограничава могућност држава чланица да контролишу избјегавање плаћања пореза и на тај начин чини Европу отворенијом за ову врсту злоупотреба, као што и повећање прихода постаје све неопходније за преживљавање држава чланица. Види у том смислу: Lilian V. Faulhaber: **Sovereignty, Integration and Tax Avoidance in the European Union: Striking the Proper Balance**, Columbia Journal of Transnational Law, Volume 48, Number 2, 2010, стр. 177.

<sup>829</sup> Вид.: Communication from the Commission on “The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries”, COM (2007) 785 final, 2.

<sup>830</sup> Вид.: Судска ст. 23/93 TV10 SA v Commissariaat voor de Media, пасус 21.

практи...<sup>831</sup> Појединац на тржишту ЕУ не смије злоупотребљавати права која су му омогућена: „Они не смију на непрописан или преваган начин користити одредбе комунитарног права...“<sup>832</sup>

Дакле, општи принцип злоупотребе права ЕУ нашао је примјену и у пореској материји, међутим, треба имати на уму да он нема идентичан облик чак ни у овом дијелу правног система. Анализом праксе СПЕУ видљиве су варијације принципа злоупотребе права у зависности од области пореског система. Када је ријеч о индиректним порезима (ПДВ-у и рефундацији при извозу у треће државе), срећемо облик ове доктрине заснован на комбинацији субјективних и објективних елемената: „Заључак да постоји злоупотреба захтијева, као прво, комбинацију објективних околности у којима, упркос формалном придржавању услова утврђених комунитарним правилима, сврха ових правила није постигнута. Захтијева, као друго, субјективни елемент који се огледа у намјери да се остваре погодности на основу комунитарних норми ствањањем вјештачких услова неопходних за њихово остваривање. Постојање субјективног елемента може бити установљено, између осталог, доказом да су комунитарни извозник који остварује право на рефундацију и увозник добара из треће државе у дослужу.“<sup>833</sup>

Чак и у материји директних пореза доктрина злоупотребе права ЕУ се јавља у два различита облика. Када је ријеч о злоупотребама на које се примјењују правила из директива, СПЕУ је створио концепт „оправданих комерцијалних разлога“ (*valid commercial reasons*): „На основу члана 11(1) Директиве, држава чланица може прописати да чињеница да се планирана операција не одвија из оправданих комерцијалних разлога представља претпоставку пореске евазије или недозвољеног избегавања плаћања пореза...“<sup>834</sup> „Оправдани комерцијални разлози“, у оквиру значења члана 11 Директиве 90/434, морају бити тумачени на начин да представљају нешто више од покушаја стицања чисто фискалних предности...“<sup>834</sup> Као додатне критеријуме у примјени овог правила СПЕУ захтијева да анти-евазиона норма није формулисана у облику апсолутне претпоставке пореске евазије, него их надлежне националне власти морају примјењивати по принципу од случаја до случаја, те да мора постојати могућност судског преиспитивања одлуке.<sup>835</sup>

<sup>831</sup> Вид.: Случај 125/76 *Enterprise Peter Cremer v Bundesanstalt für landwirtschaftliche Markterordnung*, пасус 21.

<sup>832</sup> Вид.: Случај 196/04 ..., пасус 35.

<sup>833</sup> Вид.: Случај 110/99 *Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, пасуси 52-53.

<sup>834</sup> Вид.: Случај 28/95 ..., *Operative part*, пасус 48 (б, ц).

<sup>835</sup> *Ibid.*, пасус, 2(б, ц).

Добар примјер одређења појма „ваљаног комерцијалног разлога“ даје предмет *Foggia*<sup>836</sup>. У овом случају СПЕУ је сматрао да спајање у циљу смањења административних трошкова и трошкова везаних за управљање групом компанија представља ваљане комерцијалне разлоге. Међутим, и поред тога што је ова врста трошкова била присутна у конкретном случају, СПЕУ је установио да они представљају неупоредиво мању уштеду од оне коју представљају пореске користи ове операције: „Дакле, у принципу, операција спајања може имати ваљане комерцијалне разлоге када се реструктурирање и рационализација групе спроводи у циљу смањења административних трошкова и трошкова управљања групом. Међутим, ово није случај приликом операције куповине, као што је она у главном поступку, гдје је јасно да у погледу величине очекиваних пореских користи, а то је износ од више од 2 милиона еура, уштеда [смањење административних трошкова и трошкова управљања групом] везана за предметну групу компанија прилично маргинална.“<sup>837</sup>

Када је ријеч о примјени анти-евазионог законодавства на област директног опорезивања које представља рестрикцију основних слобода загарантованих УФЕУ, у својој пракси СПЕУ је изградио посебан појам пореске евазије, ограничен на тзв. „у потпуности вјештачке аранжмане“. Могућност коришћења овог оправдања рестрикција основних слобода, као и његови модалитети, плод су дуготрајног еволутивног процеса. Штавише, у првом случају у којем је спречавање пореске евазије коришћено као оправдање, СПЕУ је децидно одбио ту могућност: „...ризик од недозвољене законите пореске евазије није могуће користити у овом контексту. Члан 52. Уговора не дозвољава било какво одступање од фундаменталног принципа слободе оснивања по овом основу.“<sup>838</sup> Прекретницу на овом пољу донио је случај *ICI*, у којем је наговјештена могућност коришћења овог оправдања: „Што се тиче оправдања заснованог на ризику од недозвољене законите пореске евазије, довољно је примјетити да предметно законодавство у главном поступку нема посебну сврху спречавања у потпуности вјештачких аранжмана,...већ се примјењује генерално на све ситуације у којима је већина филијала из групе основана, без обзира на разлог, ван граница Велике Британије.“<sup>839</sup>

Случај *Cadbury Schweppes* се сматра кључним када је у питању одређење концепта злоупотребе права везаног за директне порезе у области искључиве примјене слобода кретања, а тичао се примјене британског CFC законодавства у односу на ирску филијалу, те субфилијале које су резиденти трећих држава. Први допринос дефинисању ЕУ концепта недозвољене законите

<sup>836</sup> Случај 126/10 *Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*.

<sup>837</sup> *Ibid.*, пасус 47.

<sup>838</sup> Вид.: Случај 270/83 ..., пасус 25.

<sup>839</sup> Вид.: Случај 264/96 ..., пасус 26.

евазије јесте што је овај случај сакупио и потврдио већ постојеће ставове из праксе СПЕУ везане за овај појам. Између осталих, два имају посебну важност. Први, да: „...сама чињеница да је резидентна компанија користила право секундарног оснивања, као што је оснивање филијале у другој држави чланици, не представља необориву претпоставку пореске евазије...”; други, да овако коришћење секундарног права оснивања „...са циљем коришћења повољнијег пореског режима...само по себи се не може сматрати злоупотребом.”<sup>840</sup>

Други допринос који даје ова пресуда, а који има далеко већи значај, јесте у томе што прецизније одређује појам „у потпуности вјештачких аранжмана”, тј. случајева нелегитимне законите евазије када је могуће користити рестриктивне анти-евазионе националне норме. Ријеч је о: „...фиктивним компанијама без било какве стварне економске активности на територији државе извора...са особинама у потпуности вјештачког аранжмана. То може бити посебно у случају компаније-поштанског сандучета (*letterbox*) или истурене (*front*) филијале.”<sup>841</sup> У овом паусусу пресуде СПЕУ се позвао на пресуду *Eurofood*, у којој је дефинисао компанију-поштанско сандуче као компанију која је „...без икаквог пословања на територији државе чланице у којој је регистровано сједиште.”<sup>842</sup> Дакле, рестриктивно анти-евазионо законодавство се не може примјењивати уколико компанија основана у другој држави чланици има стварну економску активност, која се заснива на објективним факторима везаним за физичко присуство у облику просторија, запослених и опреме.<sup>843</sup> Такође, пореском обвезнику мора бити пружена могућност да поднесе доказе о свим наведеним чињеницама.

Откривање у потпуности вјештачких аранжмана у суштини кореспондира анализи суштина-прије-форме.<sup>844</sup> Сматрамо очигледним да код примјене концепта злоупотребе права ЕУ у материји директног опорезивања СПЕУ, као главни, установљава објективни елемент који се тиче просторија, запослених и опреме. Субјективни елемент, који постоји у пракси везаној за индиректне порезе (нпр. случај *Emsland-Stärke* - дослух, односно сарадња извозника и увозника) је стављен у други план, пошто СПЕУ не сматра злоупотребом права оснивање компаније у другој држави чланици искључиво из разлога коришћења повољнијег пореског режима.

<sup>840</sup> Вид.: Случај 196/04 ..., пасуси 50. и 38.

<sup>841</sup> *Ibid.*, пасус 68.

<sup>842</sup> Вид.: Случај 341/04 Eurofood IFSC Ltd, пасус 35.

<sup>843</sup> Вид.: Случај 196/04 ..., пасуси 65-67.

<sup>844</sup> Вид.: Communication from the Commission on “The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries”, COM (2007) 785 final, 2.

На крају, треба напоменути да концепт „у потпуности вјештачких аранжмана“ СПЕУ не примјењује у случају анти-евазионих норми које се налазе у уговорима о избјегавању двоструког опорезивања. Ријеч је о тзв. нормама против злоупотребе пореских уговора (*anti-treaty shopping*); СПЕУ их сматра саставним дијелом равнотеже пореских уговора, те их прихвата као такве: „*Исто се примјењује на норме пореских уговора које условљавају могућност коришћења оваквог пореског кредита тиме да нерезидентна компанија није у власништву, директно или индиректно, од стране компаније резидента државе чланице или треће државе, са којом је Велика Британија закључила порески уговор који не предвиђа овакав порески кредит. Чак и када се дејства овакве норме проширују и на ситуацију компаније која није резидент нити у једној од држава чланица које су закључиле порески уговор, оне се примјењују само на лица која су резиденти једне од те двије државе чланица и, доприносећи укупној равнотежи предметног пореског уговора, чине његов интегрални дио.*“<sup>845</sup> Нејасно је зашто СПЕУ прихвата примјену ове врсте анти-евазионих норми на генералном нивоу, умјесто да их ограничи искључиво на вјештачке конструкције, као што су „проточне“ компаније (*conduit companies*), које су основане искључиво са намјером да се дође до погодности које предвиђа порески уговор, а које у супротном не би биле примјењене на лице које има контролу над капиталом (*beneficial owner*)<sup>846</sup>.<sup>847</sup>

#### 2.3.2.2.3. Очување интегритета националног пореског система

Ову групу оправдања која су се појављивала у пракси СПЕУ у различитим облицима карактерише заједнички циљ за очувањем интегритета националног пореског система.<sup>848</sup> Ови, по својој природи јако слични, принципи формално се јављају у три засебна вида: 1. кохезија пореског система; 2. територијалност; 3. уравнотежена расподела пореских јурисдикција (надлежности). Сва три поменута концепта су израз настојања СПЕУ да помири унутрашње тржиште (у којем они који се одваже да пређу границе држава чланица не би смјели бити јаче опорезовани од оних који су остали код куће) и скоро потпуно одсуство хармонизације на нивоу ЕУ, које даје легитимитет независним јурисдикцијама 28 држава чланица да штите своје пореске захтјеве од територијалног непоклапања прихода и њима одговарајућих губитака и трошкова, повећања вриједности и одговарајућег опорезивања реализованих капиталних

<sup>845</sup> Вид.: Случај 374/04 ..., пасуси 89-90.

<sup>846</sup> Вид.: *International Tax Glossary – Fifth Edition*, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 38.

<sup>847</sup> Вид.: *Servaas van Theil: Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement – Acte Claire Rules That Can Be Readily Applied by National Court – Part 2*, European Taxation, July 2008, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 349.

<sup>848</sup> Вид.: Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel: *op. cit.*, стр. 42.

добитака, олакшица и опорезивања одговарајућих користи, итд. Ова идеја се у пракси СПЕУ упорно понавља само у измијењеним метафорама: “двије стране исте медаље”, “симетричан третман у истом пореском систему”, “фискални принцип територијалности”, “фискална кохезија”, “уравнотежена алокација”, “очување расподеле овлашћења на опорезивање”.<sup>849</sup>

#### 2.3.2.2.3.1. Принцип кохезије пореског система

Први пут као оправдање за рестриктивно пореско законодавство принцип кохезије пореског система (*cohesion of the tax system*) се јавља у случају *Bachmann*. Предметно законодавство Белгије је предвиђало могућност за лица која имају полису осигурања у домаћој компанији или сталној пословној јединици иностране компаније која се налази на територији Белгије да за износ премије умањи порез на доходак; међутим, касније исплате на основу осигурања су биле подвргнуте опорезивању. Са друге стране, премије осигурања које су уплаћиване нерезидентним осигуравајућим друштвима на основу белгијских прописа није било могуће користити за умањење пореске основице. Ова рестриктивна мјера је била објашњена немогућношћу фискалних власти Белгије да подвргну опорезивању исплате на основу полиса иностраних осигуравајућих компанија. СПЕУ је прихватио могућност оправдања овакве пореске мјере са позивом на принцип кохезије пореског система: „У оваквом пореском систему губитак прихода који је резултат могућности умањења укупне пореске основице за износ полисе осигурања...неутрализован је опорезивањем пензија, ануитета или капиталних добитака исплаћених од стране осигураваача...кохезија оваквог пореског система...стога претпоставља да у случају да држава допушта умањење пореске основице за износ осигурања плаћеног у другој држави чланици треба да буде у могућности да опорезује износе исплаћене од стране осигураваача.”<sup>850</sup>

Допуштање оправдања заснованог на фискалној кохезији је директна посљедица стриктног теста дискриминације који користи СПЕУ на пољу директног опорезивања: у циљу утврђивања да ли дио националног система пореза на доходак има дискриминаторне ефекте, СПЕУ анализира правне посљедице сваке појединачне пореске норме без обзира на њено мјесто и функцију у цијелом систему пореза на доходак.<sup>851</sup> Идеја која стоји у основи

<sup>849</sup> Вид.: Peter J Wattel: **Fiscal Cohesion, Fiscal Territoriality and Preservation of the (Balanced) Allocation of Taxing Power – What is the Difference?** (у: *The Influence of European Law on Direct Taxation – Recent and Future Developments*, ed. Dennis Weber), EUCOTAX Series on European Taxation, Volume 16), Kluwer Law International стр. 154.

<sup>850</sup> Вид.: *Случај 204/90 ...*, пасуси 22-23.

<sup>851</sup> Вид.: Joachim Englisch: **Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two)**, European Taxation, August 2004, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 356.

принципа кохезије јесте да у оквиру пореског система једне државе чланице може постојати уска веза између, са једне стране, пореске олакшице која се пружа поједином пореском обвезнику у оквиру једног пореског облика у одређеном тренутку у времену и, са друге стране, пореског терета наметнутог истом пореском обвезнику у оквиру истог пореза у неком каснијем тренутку. У системском смислу, једна држава чланица у почетку одустаје од реализације пореског захтјева, али само под јасним условом да ће тај захтјев бити реализован у неком каснијем временском тренутку.<sup>852</sup> Међутим, проблем настаје када порески обвезник искористи овакву погодност у једној држави чланици, а накнадно се пресели у другу државу чланицу, што причињава потешкоће пореским властима прве државе да реализује наплату пореза, па зато ускраћује могућност за коришћење исте. Проблем овог чисто националног приступа је што је он неспојив са основним економским слободама потпуно интегрисаног унутрашњег тржишта у смислу УФЕУ<sup>853</sup>: „Националне законске норме могу изгледати на први поглед оправдане уколико се посматрају искључиво са аспекта националне економије, али, без обзира на то, могу бити у супротности са комунитарним правом, на примјер уколико су дискриминаторне у погледу грађана других држава чланица.”<sup>854</sup>

Од сâмог почетка ова доктрина је претрпјела велике критике, нарочито због њене непропорционалности са циљем који жели постићи.<sup>855</sup> Као адекватнија мјера за постизање истог циља у предметном случају *Bachmann* постојала је могућност наметања додатне обавезе достављања информација иностраним осигуравајућим компанијама. Накнадна судска пракса СПЕУ показује његову жељу да се ослободи оправдања базираног на фискалној кохезији, које проузрокује фискалну подјелу унутрашњег тржишта дуж националних граница. Са једне стране, СПЕУ је у случају *Commission v Denmark*<sup>856</sup>, суштински идентичном питању као у случају *Bachmann*, *sotto voce*, једноставно престао да примјењује овај принцип.<sup>857</sup> Са друге стране, у каснијој судској пракси СПЕУ је за примјену принципа кохезије поставио веома стриктне услове. Да би постојала могућност његовог коришћења, неопходно је постојање директне везе двоструке природе између олакшице и накнадног опорезивања у оквиру истог пореског

---

<sup>852</sup> Вид.: Axel Cordewener, Georg Kofler, Servaas van Thiel: *The Clash ...*, стр. 1969.

<sup>853</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **Cohesion – the phoenix rises from his ashes**, EC Tax Review 2005/4, Kluwer Law International, стр. 216.

<sup>854</sup> Вид.: Мишљење (prvo) AG La Pergola у Случају 35/98 Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen, пасуц 22.

<sup>855</sup> Вид.: Мишљење AG Léger у Случају 80/94 G.H.E.J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, пасуц 37.

<sup>856</sup> Вид.: Случај 150/04 ...

<sup>857</sup> Вид.: Rita Syudocky: *op. cit.*, стр. 347.

система: “идентичност пореза” - морају се тицати истог пореског облика и “идентичност пореског обвезника” - морају се односити на истог пореског обвезника.

Као потврда овог принципа може послужити случај *Eurowings*, у којем је била спорна обавеза њемачких корисника лизинга да плате једну врсту пореза на промет (*trade tax*) у случају да је давалац лизинга компанија основана ван територије Њемачке. На основу њемачког законодавства, ова пореска обавеза је постојала јер иностране лизинг компаније нису биле обвезници њемачког пореза на добит компанија. Са друге стране, у случају њемачких лизинг компанија, које су у већини случајева обвезници пореза на добит компанија, корисници лизинга су изузети од обавезе плаћања предметног пореза на промет. Једно од оправдања њемачких власти овако дискриминаторне пореске мјере било је да је спорни систем опорезивања у складу са принципом кохезије пореског система, пошто се лошији порески третман корисника лизинга компензује повољнијим пореским третманом даваоца лизинга. Међутим, СПЕУ је одбацио ово оправдање због непостојања захтјева “идентичности пореског обвезника”, јер су давалац и корисник лизинга два различита пореска обвезника: *„...цљ њ осигурања кохезије опорезивања није довољан да се оправда разлика у опорезивању резидената и нерезидената, осим уколико лошији порески третман држављанина државе чланице није компензиран одговарајућом пореском повољношћу истом лицу, тако да он не трпи никакву дискриминацију. Постојање само индиректне везе између пореске повољности једног пореског обвезника и неповољнијег третмана другог не може оправдати дискриминацију између резидената и нерезидената.”*<sup>858</sup>

Са друге стране, СПЕУ је у случају *Baars* потврдио становиште о неопходности постојања “идентичности пореза”. У овом случају СПЕУ је одбацио аргумент фискалне кохезије пошто је сматрао да је порез на имовину потпуно одвојен порез и без икакве везе са расподелом већ опорезованог профита компаније; дакле, није постојала директна веза пореза на имовину на нивоу акционара и пореске обавезе компаније у односу на њен профит: *„Међутим, у предметном случају не постоји ова веза, јер се он тиче два различита пореза и два различита пореска обвезника. Стога је небитно, у циљу пружања акционару пореске олакшице у погледу пореза на имовину, то што су компаније основане у Холандији подвргнуте корпорацијском порезу у Холандији, а компаније основане у другој држави чланице нису.”*<sup>859</sup>

<sup>858</sup> Вид.: Случај 294/97 ..., пасус 20.

<sup>859</sup> Вид.: Случај 251/98 ..., пасус 40.

У скоријој пракси СПЕУ принцип кохезије пореског система се враћа на велика врата у француском случају *Papillon* који се тичао система пореске консолидације групе компанија, као и у њемачком случају *Krankenheim*, у којем је СПЕУ цијенио усклађеност механизма реинтеграције профита за претходно дату могућност коришћења губитака иностране сталне пословне јединице.<sup>860</sup>

Случај *Manninen*<sup>861</sup> је први у пракси СПЕУ у којем је установљена могућност компензације пореског терета коју је претрпио један порески обвезник пружањем пореске олакшице неком другом пореском обвезнику уколико се може указати на директну везу из економске перспективе, у смислу да се оба пореза тичу истог пореског објекта.<sup>862</sup> АГ на следећи начин објашњава напуштање устаљене праксе СПЕУ о директној вези у чисто правном смислу: „...изузетно, веза која оправдава аргумент пореске кохезије може постојати уколико се порески терет једног пореског обвезника неутрализује олакшицом за неког другог. Предуслови за ово су: да је порез разрезан, ако не истом пореском обвезнику, онда макар на исти приход или исти економски процес; да правна конфигурација система осигурава да предност остварује искључиво један порески обвезник, уколико је отежавајућа околност за другог стварна и у истом износу.”<sup>863</sup>

Друга важна димензија случаја *Manninen* јесте да је СПЕУ проширио примјену принципа кохезије на пореске системе других држава чланица. Када се у националном пореском систему на основу економског или/и правног критеријума установи директна веза између пореске олакшице, са једне стране, и пореског терета, са друге, онда УФЕУ обавезује државе чланице да примијене исту или сличну везу између пореских олакшица пружених у домаћем пореском систему и пореског терета наметнутог у другим државама чланицама<sup>864</sup>: „...кохезија тог пореског система је осигурана све док је одржана корелација између пореске олакшице пружене акционару и пореза дугованог од стране компаније. Стога, у случају какав је у главном поступку, омогућавање акционару који је опорезив по принципу неограничене пореске обавезе у Финској и који држи акције у компанији основаној у Шведској пореског кредита у односу на компанијски порез разрезан тој компанији у Шведској неће угрозити

---

<sup>860</sup> Види доље, стр. 320. и 316.

<sup>861</sup> Вид.: Случај 319/02 ...

<sup>862</sup> Вид.: Joachim Englisch: Fiscal Cohesion ..., стр. 356.

<sup>863</sup> Вид.: Мишљење АГ Kokott у Случају 319/02 Petri Manninen, тачка 61.

<sup>864</sup> Вид.: Frans Vanistendael: Cohesion ..., стр. 220.

кохезију финског пореског система и представљаће мјеру која је мање рестриктивна по слободу кретања капитала од оне коју предвиђа финско пореско законодавство.”<sup>865</sup>

#### 2.3.2.2.3.2. Принцип територијалности

Случај *Futura* је први у којем је СПЕУ на ниво оправдања издигао тзв. принцип територијалности (*territoriality principle*), а он се тичао сталне пословне јединице француске компаније лоциране у Луксембургу. Порески прописи Луксембурга су као један од два услова за остваривање права на преношење губитака унапријед за нерезидентне сталне пословне јединице предвиђали да су предметни губици везани за приходе остварене на територији Луксембурга. СПЕУ је дао позитиван одговор када је ријеч о првом питању Врховног суда Холандије, који се односио на дилему о усклађености овог услова за коришћење пореске олакшице са правом ЕУ. Дакле, губици који се преносе унапријед морају бити економски везани за доходак остварен на територији државе чланице која врши опорезивање, тако да само губици произашли из пословања нерезидентног пореског обвезника у тој држави могу бити предмет ове олакшице: „У предметном случају, луксембушки закон предвиђа, у погледу резидентних обвезника, да је сав њихов доходак опорезив; основица опорезивања није ограничена искључиво на пословање у Луксембургу. Као посљедица тога, иако постоје изузећа на основу којих дио или чак у одређеним случајевима сав њихов доходак остварен ван Луксембурга није подвргнут опорезивању у тој држави, опорезива основица резидентних пореских обвезника по било којој стопи укључује приходе и губитке настале на основу пословања у Луксембургу. Са друге стране, у сврху обрачуна утврђивања основице за опорезивање нерезидентних пореских обвезника, само се приходи и губици остварени пословањем у Луксембургу узимају у обзир приликом утврђивања пореза који морају да плате у тој држави. Овакав систем, који је у складу са фискалним принципом територијалности, не може се сматрати дискриминаторним, отворено или прикривено и забрањеним на основу Уговора.”<sup>866</sup>

СПЕУ сматра да захтјев да губици имају поријекло на територији државе у односу на чије приходе се жели искористити могућност преношења унапријед не представља дискриминацију.<sup>867</sup> Дакле, СПЕУ је подржао принцип територијалности међународног пореског права, који подразумијева двије претпоставке. Прво, да су приходи и трошкови који се узимају у обзир од стране државе приликом одређивања опорезивног дохотка везани за

<sup>865</sup> Вид.: Случај 319/02 ..., пасус 46.

<sup>866</sup> Вид.: Случај 250/95 ..., пасуси 20-22.

<sup>867</sup> Вид.: М.А. Camacho Anido, J.M. Calderón Carrero: *op. cit.*, стр. 30.

територију те државе. Стога, држава извора не мора да узме у обзир губитке остварене од стране нерезидента у некој другој држави, било у држави његовог резидентства или некој другој држави из које му притиче опорезиви доходак.<sup>868</sup> Са друге стране, овај принцип подразумева да се узимају у обзир само они трошкови који су остварени од стране тог пореског обвезника.<sup>869</sup> Посебно је интересно да су сви учесници у поступку дијелили исто мишљење по питању неопходности постојања економске везе: „...ниједна од страна нема сумњи да је захтјев да губици буду у економској вези са локалним приходима у складу са комунитарним правом. Као што Комисија указује у свом писменом мишљењу, овакво правило представља примјену принципа територијалности у области опорезивања.“<sup>870</sup> Дакле, СПЕУ, АГ, Комисија ЕУ, као и обје стране у спору сложили су се са овим ставом.

Послије оваквог, како се чинило недвосмисленог, става СПЕУ у предмету *Futura*, неколико година касније долази до потпуног заокрета у пракси, означеног предметом *Bosal*, који се може сматрати парадигмом конзистентног територијалног опорезивања. Овај случај тицао се холандске мјере на основу које се трошкови остварени од стране матичне компаније (било гдје да је основана) у циљу финансирања своје филијале (гдје год да је основана) могу користити као одбитна ставка у пореском билансу само ако су коришћени у остваривању профита филијале подвргнуте опорезивању у истој јурисдикцији у којој матична компанија настоји да искористи поменуте трошкове. Дакле, ријеч је о перфектном територијалном поклапању изузимања прихода и онемогућавања одбитка трошкова који су за њих везани.<sup>871</sup> Спорно законодавство Холандије је предвиђало да се резидентној матичној компанији, уколико има учешће у капиталу било домаће било иностране филијале (компаније кћерке), дивиденде на основу тих учешћа или капитални добици остварени продајом тих учешћа (акција) изузимају из основице за опорезивање. Пошто предметно законодавство није узимало у обзир приходе од таквих учешћа, са друге стране није признавало ни трошкове везане за њихово држање приликом одређивања опорезивог дохотка. Дакле, постојао је баланс приликом утврђивања пореске основице матичне компаније: нити позитивни, нити негативни резултати (губици остварени продајом акција компаније) остварени на основу учешћа, као ни

---

<sup>868</sup> Вид.: **Opinion Statement of the CFE ECJ Taskforce on Losses Compensation within the EU for Individuals and Companies Carrying Out Their Activities through Permanent Establishment**, European Taxation, October 2009, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 487.

<sup>869</sup> Вид.: Dennis Weber: *The Bosal ...*, стр. 228-229.

<sup>870</sup> Вид.: Мишљење АГ Lenz у Случају 250/95 ..., тачка 27.

<sup>871</sup> Вид.: Peter J Wattel: *Fiscal Cohesion ...*, стр. 145.

трошкови везани за учешће (посебно губици везани за финансирање учешћа – стицање на основу зајма), нису узимани у обзир.

Компанија Bosal је тврдила да чињеница да не постоји могућност умањења пореске основице трошковима оствареним у иностранству чини прекогранична улагања мање атрактивним од улагања у домаће компаније пошто у интерној ситуацији постоји могућност коришћења трошкова, те да исто представља кршење слободе оснивања у другим државама чланицама. Са друге стране, холандске власти су се у оквиру могућих оправдања, поред кохезије пореског система и ерозије пореске основице, позвале на принцип територијалности, директно указујући на пресуду у случају *Futura*: „...*трошкови повезани са пословањем у иностранству, укључујући трошкове финансирања, као и трошкове у вези са учешћима, треба да буду коришћени за умањивање прихода остварених на основу тих активности, немогућност коришћења тих трошкова је једино везана за остварење или неостварење прихода ван Холандије. Власти Холандије тврде да стога не постоји дискриминација, јер филијале које остварују профит опорезив у Холандији и оне које га остварују у иностранству нису у ситуацији која је упоређива.*“<sup>872</sup>

Дакле, ова тврдња холандских власти се темељи на поређењу групе компанија чије се филијале налазе на територији Холандије (резиденти Холандије), подвргнуте холандском опорезивању, и групе компанија чије филијале нису њени резиденти, те сâмим тим нису ни подвргнуте холандском опорезивању. Међутим, СПЕУ је поређење са нивоа групе компанија спустио на ниво индивидуалног пореског обвезника, тј. матичне компаније, те на тај начин одбио да прихвати оправдање засновано на принципу територијалности: „...*треба напоменути да се примјена принципа територијалности у случају Futura тичала опорезивања појединачне компаније...Разлика у предметном пореском третману тиче се матичних компанија у односу на чињеницу да ли имају филијале које остварују профит опорезив у Холандији, иако су те матичне компаније основане у тој држави чланици [Холандији]. Што се тиче пореске ситуације касније поменутих [холандских матичних компанија], у вези са приходима њихових филијала, међутим, треба напоменути да ти приходи нису опорезиви у рукама тих компанија, било да приходи потичу од филијала опорезивих у Холандији или других филијала.*“<sup>873</sup>

СПЕУ је одлучио да, иако филијале нису у објективно упоредивој ситуацији, матичне компаније јесу, пошто су основане у Холандији и представљају потпуно одвојене пореске

---

<sup>872</sup> Вид.: Случај 168/01 ..., пасус 37.

<sup>873</sup> *Ibid.*, пасуси 38-39.

обвезнике од својих филијала. Изгледа да је ријеч о поновној потврди захтјева о “идентичности пореског обвезника”, која се тиче оправдања кохезије пореског система.<sup>874</sup> Прецизније, испуњен је услов “идентичности пореза”, јер се и олакшица и пореска обавеза тичу истог холандског пореза на профит компанија. Другим ријечима, СПЕУ у суштини сматра да принцип територијалности треба да се примјењује увијек у односу на појединачног пореског обвезника и да, по питању могућности коришћења трошкова, трошкови који су у правном смислу остварени од стране једног пореског обвезника не треба да буду алоцирани на другог. Ово виђење СПЕУ принципа територијалности је другачије од оног које срећемо у међународном пореском праву и ријеч је о некој рестриктивној варијанти.<sup>875</sup> Сматрамо очигледним, да овакво тумачење предметног принципа од стране СПЕУ не садржи захтјев да се приликом одређивања опорезивног дохотка везаног за територију једне државе узимају у обзир само приходи и трошкови везани за њену територију (они који се налазе под њеном фискалном јурисдикцијом). Принцип територијалности схваћен у овако уском облику није било могуће користити као оправдање у предметном случају, пошто су и у прекограничној и у домаћој ситуацији, у принципу, приходи које прими матична компанија од стране њених филијала били неопорезовани (*participation exemption*), а трошкови финансирања капитал учешћа су могли бити коришћени само у домаћој ситуацији.<sup>876</sup> На основу ове логике, захтјев који по мишљењу СПЕУ треба да буде испуњен да би нека национална мјера била у складу са правом ЕУ јесте да, уколико држава чланица третира приходе на начин да су изузети од опорезивања, мора на исти начин третирати и трошкове или губитке.

Директна последица ове пресуде јесте да ће се трошкови (камата) које остваре холандске компаније везане за филијале (компаније) основане у другим државама чланицама у прошлим годинама моћи у потпуности користити као одбитна ставка у пореској основици.<sup>877</sup> Другим ријечима, оваква пресуда СПЕУ задире директно у фискалну јурисдикцију Холандије, пошто ће она морати да умањи своју пореску основицу за износ трошкова у стицању профита иностраних компанија, док, са друге стране, нема никакве користи од тог истог профита, јер се он налази ван њене јурисдикције, тачније изузет је од опорезивања. Управо због тога, интересантан је одговор холандских пореских власти на изазов који представља пресуда у

<sup>874</sup> Вид.: Justin Bowen: *op. cit.*, стр. 180-181.

<sup>875</sup> Вид.: Dennis Weber: *The Bosal ...*, стр. 228-229.

<sup>876</sup> Вид.: Servaas van Theil: *Justifications ...*, стр. 345.

<sup>877</sup> Вид.: Dietmar Aigner: **ECJ - The Bosal Holding BV Case: Parent Subsidiary Directive and Freedom of Establishment**, INTERTAX, Volume 32, Issue 3, Kluwer Law International 2004, стр. 148.

овом случају. По тумачењу које оне примјењују послје одлуке СПЕУ у случају *Bosal*, трошкови иностраних филијала прво морају умањити укупне приходе иностраних филијала. Дакле, уколико постоји вишак трошкова у једној држави чланици, они ће умањити приходе из осталих држава чланица гдје су лоциране иностране филијале. Уколико је резултат негативан, односно постоји вишак иностраних трошкова у односу на приходе, холандска матична компанија за тај износ може умањити домаће приходе. Са друге стране, уколико је резултат позитиван, постоји вишак прихода у односу на трошкове и овакав приход неће бити опорезован примјеном изузећа за иностране приходе.<sup>878</sup> Као пратећа мјера, уведено је законодавство о утањеној капитализацији, које се примјењује како на иностране, тако и на домаће ситуације.<sup>879</sup>

### 2.3.2.2.3.3. Уравнотежена расподела пореских јурисдикција

Нову димензију у развоју овог типа оправдања дао је случај *Marks & Spencer*. У циљу ваљаног разумијевања принципа уравнотежене расподеле пореских јурисдикција (*balanced allocation of fiscal jurisdiction*), неопходно је указати на три везана корака у резонувању СПЕУ, након којих долази до афирмативног одговора да коначни губици, које више није могуће користити у јурисдикцији иностране филијале, морају бити узети у обзир од стране државе резидентства матичне компаније. У првом, СПЕУ се позвао на, и потврдио, принцип територијалности из пресуде *Futura* као опште начело међународног пореског права: „У ситуацији као што је она у поступку пред националним судом, мора бити прихваћено да тиме што резидентне компаније подвргава неограниченој пореској обавези у односу на свјетски доходак, а нерезидентне компаније искључиво у односу на приходе од пословања у тој држави, држава чланица матичне компаније то чини у складу са принципом територијалности садржаним у међународном пореском праву признатим од стране комунитарног права.”<sup>880</sup>

Међутим, у другом кораку, СПЕУ, након потврде овог принципа, сматра да чињеница да држава чланица не опорезује приходе нерезидентне филијале не оправдава сама по себи ограничење олакшице у погледу губитака искључиво на домаће филијале, те је неопходно

---

<sup>878</sup> Вид.: Hans van den Hurk, Bouke Wageneaar: **The Far-Reaching Consequence of the ECJ Decision in Bosal and the Response of the Netherlands**, Buletin of International Taxation, Jun 2004, International Bureau of International Documentation, стр. 272.

<sup>879</sup> Вид.: Michiel Sunderman: **Thin Capitalization Rules Introduced, Derivatives & Financial Instruments**, January/February 2004, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 36.

<sup>880</sup> Вид.: Случај 446/03 ..., пасус 36.

установити да ли постоје валидна оправдања за ову рестриктивну мјеру: „Прво, у материји опорезивања, приходи и губици представљају двије стране исте медаље и морају бити третирани симетрично у истом пореском систему у циљу заштите уједначене расподеле овлашћења на опорезивање између двије предметне државе чланице. Друго, уколико би постојала могућност коришћења губитака у држави чланици матичне компаније, постојала би могућност да буду два пута коришћени. Треће, и последње, уколико губици не би били узети у обзир у држави чланици филијале, постојао би ризик од пореске евазије... У свјетлу ова три оправдања узета заједно, мора се сматрати да рестриктивне одредбе, као оне у главном поступку, имају легитиман циљ, који је у складу са Уговором и чине преовладавајуће разлоге општег интереса, те да су одговарајуће за постизање тих циљева.”<sup>881</sup>

На крају, у трећем кораку, СПЕУ ипак установљава да, иако оправдана, рестриктивна мјера иде даље од оног што је неопходно за постизање циља, те да држава резидентства матичне компаније мора узети у обзир губитке уколико нерезидентна филијала испуњава услов - да је искористила све могућности за њихово коришћење у складу са прописима те државе чланице: „Када, у једној држави чланици, резидентна компанија докаже пореским властима да су ови услови испуњени, супротно је члановима 43 и 48 ЕЗ искључити могућност матичној компанији да умањи приходе опорезиве у тој држави чланици губицима нерезидентне филијале.”<sup>882</sup>

Анализом предметног резонаовања сматрамо очигледним да је увођење новог оправдања кроз изузетке од правила у облику пропорционалности класичан примјер „политичке трговине“ СПЕУ. На овај начин је нађен баланс између двије супротне доктрине, које се међусобно искључују, из случаја *Futura* и случаја *Bosal*. Примјеном концепта територијалности из случаја *Futura* на проблем коришћења губитака нерезидентне филијале дошло би се до ситуације да они никада не могу бити коришћени од стране матичне компаније (постојање економске везе између прихода и расхода из одређене јурисдикције). Супротно, примјеном принципа из случаја *Bosal* морала би постојати неограничена могућност њиховог коришћења (као у случају трошкова финансирања нерезидентне филијале). Пресуда у случају *Marks & Spencer* представља рјешење између ова два антипода. На основу оправдања заснованог на уравнотеженој расподјели пореских јурисдикција, СПЕУ установљава као опште начело да држава резидентства матичне компаније не мора да узме у обзир губитке иностране филијале (доктрина *Futura*). Са друге стране, кроз визуру пропорционалности, намеће обавезу да, уз

---

<sup>881</sup> *Ibid.*, пасуси 43. и 51.

<sup>882</sup> *Ibid.*, пасус 56.

испуњење одређених услова, и инострани губици морају бити узети у обзир (доктрина *Bosal*). Ово оправдање као да је створено вјештачком везом између принципа кохезије (поклапање олакшица, са једне стране и опорезивања, са друге) и принципа територијалности.<sup>883</sup>

Друга ствар коју желимо апострофирати јесте основ путем кога је СПЕУ успио створити ову правну конструкцију. Камен темељац цијеле пресуде је тврдња да је британска матична компанија са домаћим филијалама у упоредивој ситуацији са британском матичном компанијом са нерезидентним филијалама, што представља чињеницу која је Суду омогућила развој даље анализе.<sup>884</sup> На овај начин СПЕУ потврђује доктрину да су пореске посљедице у држави извора релевантне при оцјењивању постојања дискриминације у држави резидентства. Другим ријечима, СПЕУ одлучује о положају пореског обвезника из перспективе потпуно интергисаног јединственог тржишта, интеракцијом пореских система државе извора и државе резидентства.<sup>885</sup> Сматрамо очигледним да ово представља круцијалну тачку цијелог приступа у предметном случају. Уколико направимо поређење са резоновањем СПЕУ у случају *Bosal*, уочићемо да је цијела анализа била заснована управо на одбијању да се за поређење користе групе компанија, како су то захтијевале власти Холандије, већ се поређење спустило на ниво матичне компаније, тј. појединачног пореског обвезника. Управо је та чињеница омогућила СПЕУ да установи постојање дискриминације и заузме став да у правном смислу трошкови једног правног субјекта (холандска матична компанија) не могу бити везани, тј. коришћени од стране неког другог правног лица (инострана филијала). Да је у случају *Marks & Spencer* коришћен овај прицип, на основу истог не би било могуће везати губитке иностране филијале за матичну компанију, јер је ријеч о два различита пореска обвезника. Једини начин да СПЕУ у предметном случају установи могућност да матична компанија Велике Британије користи губитке иностраних филијала јесте да се компарација врши на нивоу групе компанија, а не матичне компаније. Дакле, могућност да резидентна компанија користи губитке нерезидентне компаније је заправо у директној супротности са концептом “идентичности пореског обвезника” из пресуде *Bosal*.

---

<sup>883</sup> Вид.: **Opinion Statement of the CFE Task Force of Marks & Spencer plc v. Halsey (Case C-446/03) – Judgment Delivered 13 December 2005**, Confédération Fiscale Européenne to the Council, the European Commission and the Parliament in 2006, стр. 53.

<sup>884</sup> Вид.: Michael Lang: **Direct Taxation – Is The RCJ Heading in a New Direction?**, European Taxation, September 2006, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 421.

<sup>885</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **The ECJ at the Crossroads – Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market**, European Taxation, September, 2006, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 414-415.

Поред овог, сматрамо да би примјеном филозофије случаја *Marks & Spencer* на случај *Bosal* исти имао другачији исход. Основни принцип случаја *Marks & Spencer* јесте да се нерезидентни губици морају прво искористити у јурисдикцији њиховог извора, па тек уколико не постоји ниједан други начин њиховог коришћења од стране нерезидентног лица, онда их резидентна матична компанија мора узети у обзир. Његовом примјеном на случај *Bosal* долазимо до исхода да се нерезидентни трошкови могу користити од стране матичне компаније само ако су на неки начин већ коришћени у иностраној јурисдикцији. Тек ако се дефинитивно изгуби ова могућност, онда слиједи право на њихово коришћење од стране матичне компаније. Као доказ ове дилеме служи и сâм случај *Bosal*, у коме је друго питање Врховног суда Холандије било да ли би нестала дискриминација уколико би држава резидентства филијале узела у обзир приликом одређивања пореза на њен профит спорне холандске трошкове, дакле трошкове нерезидентне матичне компаније? Слично резонувању у пресуди *Marks & Spencer*, постоји могућност злоупотребе која би настала коришћењем трошкова, како у држави резидентства матичне компаније, тако и у држави резидентства филијале: „...у принципу, резултат пресуде Босал такође значи да (исти) трошкови могу бити подједнако коришћени и у држави чланица филијале. Иако се може претпоставити да Суд није имао намјеру да допусти 'двоструку олакшицу', његова пресуда не даје упутства која од двије државе - матичне компаније или филијале – треба да има приоритет у опорезивању у вези са овим коришћењем трошкова...”<sup>886</sup> СПЕУ није уопште дао одговор на ово питање холандског суда у случају *Bosal*. Разлог за то је вјероватно што ниједна држава чланица ЕУ не посједује одредбе које дозвољавају ову могућност за домаћу резидентну филијалу иностране матичне компаније, те је ријеч о чисто хипотетичком питању<sup>887</sup>, које није у надлежности СПЕУ.<sup>888</sup>

С друге стране, могуће је поставити питање да ли пресуда у случају *Marks & Spencer* представља директан заокрет у пракси СПЕУ у односу на филозофију *Bosal*. Случај *Bosal*, као и други слични случајеви послје њега, били су значајан корак ка циљу потпуне интеграције унутрашњег тржишта и брисања преосталих пореских баријера између држава чланица. Међутим, случај *Marks & Spencer* симболизује помјерање клатна од у потуности интегрисаног тржишта ЕУ ка већем фискалном суверенитету држава чланица, те је многи експерти сматрају

<sup>886</sup> Вид.: Мишљење AG Geelhoed у Случају 374/04 ..., тачка 64.

<sup>887</sup> Вид.: Случај 200/98 ..., пасуси 18-22.

<sup>888</sup> Вид.: Gerard T.K. Meussen: **Bosal Holding Case and the Freedom of Establishment – A Dutch Perspective**, European Taxation, February/March 2004, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 62.

као начин да СПЕУ уклони притисак са (фискалног суверенитета) држава чланица.<sup>889</sup> Такође, неки коментатори ових дешавања виде директну везу између заокрета СПЕУ у његовој пракси и притисака којима је био подвргнут у том периоду (поступак писања Устава ЕУ). Многе државе чланице су тражиле да СПЕУ прекине са праксом великог уплитања у пореску област, као и да поведе више рачуна о буџетским посљедицама својих пресуда.<sup>890</sup>

#### 2.3.2.2.4. Комбинација оправдања

##### 2.3.2.2.4.1. Општа разматрања

Поред до сада наведених оправдања од општег интереса које је могуће користити у оквиру *rule of reason* теста, судска пракса СПЕУ познаје и ситуације када се одређене мјере сматрају оправданим искључиво њиховом комбинацијом. Вјероватно најпознатији случај јесте *Marks & Spencer*, када је било ријечи о комбинацији три оправдања – уравнотежена расподела пореске јурисдикције, опасност од двоструког коришћења губитака и пореска евазија: „...ова три оправдања, узета заједно,...представљају разлоге од општег интереса који су прикладни да обезбиједи постизање тих циљева.”<sup>891</sup> Оно што је очигледно у предметном случају јесте да било које од оправдања појединачно није довољно за прихватање различитог третмана (рестрикције).<sup>892</sup>

##### 2.3.2.2.4.2. Спојени случајеви X и *Passenheim-van Schoot*<sup>893</sup>

Овај предмет (спојени случајеви) представља један од најбољих примјера који свједоче о могућности комбинације оправдања од општег интереса у покушају да држава чланица оправда своју рестриктивну мјеру. Предмет се тичао накнадног разрезивања пореза од стране холандских пореских власти послје откривања средстава и прихода које је резидентни порески обвезник сакрио у другој држави чланици. У случају X, до података о иностраним банковним рачунима својих резидената у једној луксембуршкој банци пореске власти Холандије су дошле након спонтане размјене информација од стране пореских власти Белгије. Након размјене кореспонденције између пореског инспектора и заступника резидената X, ова лица су у потпуности открила податке који до тада нису пријављивани

<sup>889</sup> Вид.: Michael Lang: Direct Taxation ..., стр. 421.

<sup>890</sup> Marc Wathelet: **Marks & Spencer plc v Halsey: lessons to be drawn**, British Tax Review 2, 2006, стр. 131.

<sup>891</sup> Вид.: Случај 446/03 ..., пасус 51.

<sup>892</sup> Вид.: Lang Michael: **The Marks & Spencer Case – The Open Issue Following the ECJ's Final Ward**, European Taxation, February 2006, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 59.

<sup>893</sup> Вид.: Спојени Случајеви 155/08 X и 157/08 E. H. A. Passenheim-van Schoot v Staatssecretaris van Financiën.

пореским властима о банковним рачунима у Луксембургу. Са друге стране, у случају *Passenheim-van Schoot*, госпођа Passenheim-van Schoot је на своју сопствену иницијативу, након смрти свог мужа, открила пореским властима Холандије информације о банковним рачунима свог мужа лоцираним у Њемачкој, који до тада нису били пријављени пореским властима.

На основу члана 16 Општег пореског закона Холандије (*Algemene wet inzake rijksbelastingen*, у даљем тексту: *AWR*), у случају доласка до чињеница које указују да порез није разрезан или је разрезан у износу нижем од оног који је предвиђен законом, порески инспектор има могућност накнадног утврђивања пореске обавезе. Међутим, оно што је за пореске обвезнике било спорно јесте различит рок за накнадну наплату пореза. У случају да се елементи пореског чињеничног стања налазе у иностранству, предвиђен је рок од 12 година, док у случају да се они налазе искључиво у Холандији, предвиђен је рок од 5 година. Такође, члан 67 овог закона предвиђа да уколико је до ситуације да порез није био утврђен, или је био утврђен у мањем износу, дошло намјером или грубом непажњом пореског обвезника, исто представља порески прекршај, за који порески инспектор може одредити казну у износу до 100% износа накнадно утврђеног пореза.

Пореске власти су искористиле ову законску могућност па је обвезницима у поменутим случајевима разрезан порез управо на основу дужег законског рока и утврђена казна за порески прекршај. Оба пореска обвезника су, незадовољна одлукама, оспорила пореска рјешења тврђом да су поменуте законске одредбе које праве разлику између рокова за накнадно утврђивање пореза између домаће и прекограничне ситуације у супротности са правом ЕУ. Због наведеног, Врховни суд Холандије (*Hoge Raad der Nederlanden*) је у оквиру претходног питања затражио од СПЕУ да, поред осталих, разријешу дилему: да ли чланови 49 и 46 ЕЗ треба да буду тумачени у случајевима када су инострани банковни рачуни или приходи у вези са њима сакривени од државе чланице у смислу да не спречавају државу чланицу у примјени законске одредбе која, као компензацију због недостатка могућности за надзор иностраних банковних рачуна, предвиђа рок за наплату пореза 12 година, док у случају банковних рачуна или прихода у вези са њима који се налазе на територији те државе, гдје постоје ефикасна средства за предметни надзор, примјењује рок од 5 година?<sup>894</sup>

---

<sup>894</sup> *Ibid.*, пасус 22.

У одбрани своје позиције, Холандија је, као и државе које су је подржале у овом случају, заузела став да „...примјена продуженог рока за наплату пореза у односу на средства која резиденти државе чланице држе у иностранству, као и приходе везане за њих, може бити објашњена стварним недостатком могућности пореских власти те државе чланице да дођу до информација из друге државе чланице...продужени период даје могућност да се, када дође до сазнања да се средства држе у другој држави чланици, та средства и приходи у вези са њима опорезују на једнаким основама као и домаћа средства и приходи.”<sup>895</sup> Ове чињенице су наишле на одобравање од стране СПЕУ, па је рестриктивна мјера окарактерисана као оправдана: „...иако продужење рока за наплату пореза само по себи не повећава степен моћи истраге пореских власти државе чланице, ипак им омогућава да у случају откривања опорезивих предмета који се налазе у другој држави чланици, о којима нису имале сазнања, започну истрагу, и уколико се утврди да ти објекти нису били подвргнути опорезивању, или су били опорезовани у мањем износу од предвиђеног, накнадно разрежу порез. Поред тога, примјена продуженог рока...може одвратити пореске обвезнике који држе оваква средства од намјере да их прикрију, да би избјегли ризик накнадног утврђивања пореза и могуће прекршајне казне...Стога се мора прихватити да законодавство попут члана 16(4) AWR доприноси ефикасности фискалног надзора и спречавању пореске евазије.”<sup>896</sup>

Међутим, главни дио битке око оправдања рестриктивних мјера, као што је то често случај у области директног опорезивања, одиграо се на терену примјене принципа пропорционалности. И поред приговора пореских обвезника да је ријеч о непропорционалној мјери, СПЕУ није подржао ово становиште, те је на следећи начин образложио позитивну одлуку о компатибилности холандског законодавства са правом ЕУ: „У ситуацијама када су средства опорезива у једној држави чланици [резидентства пореског обвезника], а лоцирана у другој држави чланици, сакривена од пореских власти првопоменуто државе чланице, а друга [држава у којој су средства сакривена] нема никакав доказ о постојању ових средстава који би омогућио покретање истраге, чињеница да су опорезива средства која су сакривена од пореских власти [резидентства пореског обвезника] подвргнута продуженом року у оквиру којег те власти могу покренути накнадно утврђивање пореске обавезе не иде даље од онога што је неопходно да би се осигурао ефикасан фискални надзор и спречавање пореске евазије...Штавише, избор државе чланице да ту могућност ограничи роком, те да он буде идентичан са роком везаним за истрагу у случају пореске евазије [кривични прописи] не изгледа непропорционалан...С друге стране, када пореске власти државе чланице посједују доказе које им дају могућност да затраже од надлежних власти друге државе чланице, било на основу Директиве 77/799 ЕЕЗ

<sup>895</sup> Ibid., пасуси 42-43.

<sup>896</sup> Ibid., пасуси 49, 51-52.

или билатералног уговора, да им доставе информацију неопходну за утврђивање тачног износа пореске обавезе, сâма чињеница да се опорезиви предмети налазе у некој другој држави чланици не оправдава општу примјену додатног рока за наплату пореза...“<sup>897</sup>

### 2.3.2.3. Пропорционалност пореске мјере

#### 2.3.2.3.1. Општа разматрања

Генерално, принцип пропорционалности је у савременим правним системима инспирисан идејама које чине темељ либералне демократије, а посебно бриге о заштити поједница *vis-à-vis* државе и премисе да законска интервенција мора бити прикладна постизању њених циљева.<sup>898</sup>

Овај принцип представља један од општих правних принципа права ЕУ: „Суд треба да буде посебно осјетљив када се бави проблемима који се тичу основних права која чине темељ сваког грађанског друштва. Поштовање слободе, право власништва, декларација принципа једнакости, забрана дискриминације, пропорционалност – цитирам само један број [принципа] који су у потпуности признати – чине дио концепта права који управља и чини оквир цијелог система Заједнице, а из којег тај систем, чак и у случају примјене на појединачне случајеве, не може никад да одступи.“<sup>899</sup> Као добар примјер одређења овог принципа у пракси СПЕУ може послужити случај *The Queen v Ministry of Agriculture*. „Треба подсјетити да принцип пропорционалности, као један од општих принципа права ЕУ, захтијева да мјера ... не превазилази границе онога што је прикладно и неопходно да би се дошло до циљева који се легитимно желе постићи предметним законодавством; када постоји могућност избора између више прикладних мјера, избор мора пасти на ону најмање наметљиву, а негативне посљедице које настају на основу ње не смију бити диспропорционалне са циљем који се жели постићи...“<sup>900</sup> Дакле, за оно што се може постићи блажим средствима не може се према страни у поступку употребљавати теже, односно рестриктивније средство.<sup>901</sup>

СПЕУ је потпору става о принципу пропорционалности као општем правном принципу нашао у правним системима неких држава чланица, прије свега у управном праву Њемачке и Француске, као и уставном праву Њемачке. Управо се у њемачком случају *Internationale*

<sup>897</sup> *Ibid.*, сажетак пресуде, пасус 1.

<sup>898</sup> Вид.: Jürgen Schwarze: **European Administrative Law**, Sweet & Maxwell, 1992, стр. 679.

<sup>899</sup> Вид.: Мишљење AG Mr Trabucchi у случају 4/73 Nold v Commission, стр. 513.

<sup>900</sup> Вид.: Случај 157/96 *The Queen v Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, Commissioners of Customs & Excise, ex parte National Farmers' Union, David Burnett and Sons Ltd, R. S. and E. Wright. Ltd, Anglo Beef Processors Ltd, United Kingdom Genetics, Wyjac Calves Ltd, International Traders Ferry Ltd, MFP International Ltd, Interstate Truck Rental Ltd and Vian Exports Ltd*, пасус 60.

<sup>901</sup> Вид.: Сретен Ивановић: Коментар Закона о општем ..., стр. 13.

*Handelsgesellschaft*<sup>902</sup>, који се тичао уставне материје, први пут у судској пракси СПЕУ помиње принцип пропорционалности.<sup>903</sup> Овај случај, који је као претходно питање упутио Уставни суд Немачке, представља један од најважнијих у судској пракси СПЕУ, пошто је у овој пресуди детаљно образложио заштиту људских права као општи концепт права ЕУ.<sup>904</sup> *AG Dutheillet de Lamothé* је у оквиру свог мишљења дефинисао суштину принципа пропорционалности ријечима да: „...појединцу не би требало ограничавати слободу дјеловања више од степена неопходног у општем интересу...”.<sup>905</sup> Дакле, на овај начин принцип пропорционалности, кроз судску праксу о људским правима, као саставни дио праксе Уставног суда Немачке на овом пољу, налази пут до права ЕУ и постепено улази на поље слободе кретања.<sup>906</sup>

У пракси СПЕУ принцип пропорционалности се примјењује како на мјере институција ЕУ, тако и на националне мјере и покрива како законодавну, тако и управну активност. Може се рећи да он остварује три примарне функције у праву ЕУ: 1) служи као основ за преиспитивање мјера институција ЕУ; 2) управља примјену законодавне надлежности од стране ЕУ; 3) служи као основ за преиспитивање националних мјера које утичу на основне

---

<sup>902</sup> Вид.: Случај 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, Frankfurt-amMain.

<sup>903</sup> Вид.: Damian Chalmers, Christos Hadjiemmanuil, Giorgio Monti, Adam Tomkins: **European Union Law: Text and Materials**, Cembridge University Press, 2008, стр. 448.

<sup>904</sup> „Коришћење правних норми или концепата националног права у циљу просуђивања о валидности мјере донијете од стране институција Заједнице би имало ефекат супротан униформности и ефикасности комунитарног права. Валидност ових мјера је могуће цијенити једино у свјетлу комунитарног права. Заправо, право које проистиче из Уговора, као независан извор права, не може због саме своје природе бити потиснуто нормама националног права, како год формулисано, а да му не буде одузет његов карактер комунитарног права и без оспоравања правне природе саме Заједнице. Зато на валидност неке комунитарне мјере или њених дејстава у оквиру неке државе чланице не могу утицати наводи да је она супротна основним правима формулисаним на основу устава те државе или принципима националног уставног система. Међутим, мора бити испитано да ли је занемарена нека аналогна гаранција инхерентна комунитарном праву. Управо, поштовање основних права чини саставни дио општих правних принципа које штити СПЕУ. Заштита ових права, која је инспирисана уставном традицијом држава чланица, мора бити осигурана у оквиру структуре и циљева Заједнице...” Види више у: Случај 11/70 ..., пасуси 3-4. Ипак први случај у којем СПЕУ установљава своју надлежност по питању контроле поштовања људских права је случај *Stauder*. Види више у: Vesna Crnić-Grotić, Nataša Sgardeli-Car: **Ljudska prava u Europskoj uniji u praksi Europskog suda u Luksemburgu**, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, Vol. 60 – br. 5/2010, стр. 977. „Тумачене на овај начин предметне одредбе не садрже ништа што је у могућности да нанесе штету основним људским правима садржаним у општим принципима комунитарног права које Суд штити.” Види више у: Случај 29/69 *Erich Stauder v City of Ulm – Sozialamt*, пасус 7. У каснијој судској пракси, СПЕУ практично и не прави разлику између основних слобода и слободе кретања: „...треба имати на уму да слобода кретања добара, слобода конкуренције, заједно са слободом трговине као основном слободом, јесу општи принципи комунитарног права чију заштиту надгледа Суд.” Види више у: 240/83 ..., пасус 9. По идентичном шаблону СПЕУ је, као опште принципе права ЕУ, у своју праксу укључио и принципе из уговора о заштити људских права: „Слично, међународни уговори за заштиту људских права на којима су сарађивале државе чланице или чије су потписнице, могу обезбиједити смјернице које би требало слиједити у оквиру комунитарног права.” Види више у: Случај 4/73 *J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung v Commission of the European Communities*, пасус 13.

<sup>905</sup> Вид.: Мишљење *AG Dutheillet de Lamothé* у Случају 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr-und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, Frankfurt-am Main, стр. 1147.

<sup>906</sup> Вид.: Tor-Inge Harbo: **The Function of the Proportionality Principle in EU Law**, *European Law Journal*, Vol. 16, Blackwell Publishing, 2010, стр. 164.

слободе.<sup>907</sup> Сматра се да је СПЕУ заузео различита становишта везана за принцип пропорционалности, када, с једне стране, процјењује законодавство ЕУ (хоризонтална димензија) и, с друге стране, националне прописе (вертикална димензија). У складу са овом тврђом, приликом оцјене усклађености законодавства ЕУ са основним слободама, када је ријеч о принципу пропорционалности, СПЕУ заузима веома умјерен приступ, па ће укинути предметну мјеру само уколико је буде сматрао значајно неодговарајућом у постизању постављеног циља. Насупрот томе, када СПЕУ процјењује неку националну мјеру, заузима много строжи приступ. СПЕУ ће укинути национално законодавство уколико нађе да национални законодавац није изабрао најмање рестриктивну опцију.<sup>908</sup> Дакле, када је ријеч о компатибилности националне мјере са неком од основних слобода, СПЕУ је пред изазовом да балансира између интереса ЕУ и интереса држава чланица. Главна разлика у интензитету примјене овог принципа је што у овом случају он служи као средство интеграције тржишта ЕУ. Због тога СПЕУ овим ситуацијама прилази са далеко већим степеном надзора у оквиру тзв. “теста најмање рестрикције” (*less restrictive test*), док у оним у којим преиспитује мјере донијете од стране институција ЕУ примјењује тзв. “тест значајне неадекватности” (*manifestly inappropriate test*).<sup>909</sup> Чак ни у примјени овог принципа на пољу мјера које доносе институције ЕУ, он се не примјењује идентично у свим областима, а интензитет варира у зависности од дискреционих овлашћења институција.<sup>910</sup> Тамо гдје институције ЕУ имају велику дискрециону моћ, ту је и праг толеранције СПЕУ већи, као нпр. на пољу заједничке пољопривредне политике.

Схватање принципа пропорционалности варира не само у судској пракси СПЕУ, већ се она некад разликује и од праксе националних судова. Дobar примјер је већ поменути случај *Internationale Handelsgesellschaft*, у којем је њемачки суд који је упутио претходно питање био становишта да предметно ЕУ законодавство крши право на имовину (право на предузетништво), док је касније СПЕУ одлучио да је ово законодавство у складу са принципом пропорционалности.<sup>911</sup> Управо овај примјер осликава разлику између примјене законских одређби и правних принципа. Када судија примјењује одређену законску одредбу,

---

<sup>907</sup> Вид.: Takis Tridimas: **The General Principles of EU Law (second edition)**, Oxford University Press, 2006, str. 137.

<sup>908</sup> Вид.: Tor-Inge Harbo: *op. cit.*, стр. 172.

<sup>909</sup> Вид.: Takis Tridimas: *op. cit.*, стр. 138. и 193.

<sup>910</sup> Вид.: Anthony Arnall, Alan Dashwood, Michael Dougan, Malcolm Ross, Eleanor Spaventa, Derrick Wyatt, *op. cit.*, стр. 240.

<sup>911</sup> Вид.: Tor-Inge Harbo: *op. cit.*, стр. 174.

одлучује да ли је неко поштовао или не. Насупрот томе, судија који примјењује правни принцип користи га као средство за мјерење различитих вриједности или интереса, у циљу да установи да ли је принцип испоштован у довољном степену. У контексту права ЕУ овај принцип чини најважнији дио примјене *rule of reason* теста. Када је ријеч о компатибилности националних мјера са основним слободама, важност овог принципа се огледа у балансирању између интереса јавног и приватног сектора у оквиру примјене права ЕУ.<sup>912</sup> Зато је он, или у најмању руку има потенцијал да буде, одлучујућа чињеница/колизиона норма (*conflict rule*) која одређује исход поменутог сукоба.<sup>913</sup>

Дакле, принцип пропорционалности захтијева да мјера мора да буде прикладна (*appropriate, suitable*) и неопходна (*necessary*) за постизање циља: „...као прво, да ли средства које се користе у постизању циља одговарају његовој важности; као друго, да ли су неопходна за његово постизање...”.<sup>914</sup> Из овога слиједи да се предметни принцип заснива на двије пријемсе: теста прикладности и теста неопходности. Први се тиче односа средстава и циља. Средства која мјера користи морају бити прикладна, односно имати разумну вјероватноћу за постизање њених циљева. Други се састоји у мјерењу супротстављених интереса. СПЕУ оцјењује супротне посљедице које нека мјера има на одређени интерес вриједан правне заштите и одређује да ли су те посљедице оправдане у погледу важности циљева којима теже.<sup>915</sup>

На пољу директних пореза, тест пропорционалности представља највећу препреку у оквиру “теста разлога”. Често пореске мјере које могу бити оправдане, прије свега на пољу фискалног надзора или злоупотребе права, падају управо на овој посљедњој степеници. Ставови СПЕУ, због саме природе теста пропорционалности, као тражења баланса, или вагања између приватног и јавног интереса, често бивају подвргнути критици. Као примјер може послужити уобичајено неприхватање оправдања рестриктивних пореских мјера које се тичу пореског надзора. Постављају се питања: шта ако информација или документ нису доступни у држави извора; шта ако дође до одбијања сарадње на основу допуштених основа у Директиви; шта је са језичким баријерама, људским, финансијским и техничким ограничењима у пракси државе чланице; да ли је административно изводљиво, пропорционално и на основу тога разумно за

---

<sup>912</sup> Вид.: Adam Zalasinski: **Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law**, INTERTAX, Kluwer Law International, Volume 35, Issue 5, стр. 311.

<sup>913</sup> Вид.: Tor-Inge Harbo: *op. cit.*, стр. 164.

<sup>914</sup> Вид.: Случај 358/88 Oberhausener Kraftfutterwerk Wilhelm Hopermann GmbH, Oberhausen v Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung, Frankfurt am Main, пасус 13.

<sup>915</sup> Вид.: Takis Tridimas: *op. cit.*, стр. 139.

СПЕУ, у случају *Gerritse* када нерезидентни умјетник наступа за малу надокнаду на повременој основи у другој држави чланици да се одбаци могућност примјене пореза по одбитку у односу на бруто доходак; да ли је разумно захтијевати, у име неограниченог уласка на тржиште, али са трошком скупих пореских савјетника и превеликих трошкова плаћања пореза, алокацију и остваривање коришћења трошкова везаних за сваки наступ и примјену, макар на националном нивоу, прогресивних стопа резидентних извођача на нето основицу. Дакле, и поред свих ових дилема које са порескоправног аспекта имају ваљано утемељење, СПЕУ заузима децидан став да, у случају интракомунитарних ситуација, примјена Директиве 77/799 ЕЕЗ ускраћује могућност да државе чланице оправдају примјену рестриктивних пореских мјера на основу принципа ефикасног фискалног надзора. Овакво тумачење предметног проблема од стране СПЕУ, изричито и без много расправе одбацује разумну и императивну потребу процесне једноставности и смањења административних трошкова, како за пореског обвезника, тако и за пореског инспектора.<sup>916</sup>

Такође, сматрамо да и на први поглед јасни ставови СПЕУ по питању пропорционалности неке мјере често представљају само уопштене смјернице за националне судове. Управо је питање пропорционалности мјере једно од оних у којима СПЕУ често оставља доста простора националним судовима за дискреционо тумачење његових ставова. Стандардна формулација да је национални суд тај који једини познаје у потпуности чињенице случаја у главном поступку, те да је на њему да донесе коначну одлуку примјењујући упутства СПЕУ, ствара ситуацију неконзистентне примјене права ЕУ и разлика у судској пракси на нивоу држава чланица. По нашем мишљењу, добар примјер представљају параметри везани за просторије, опрему и запослене у случају оправдања рестриктивних мјера против пореске евазије. Сваки од наведених критеријума је могуће тумачити на властити начин од стране националних судова. Шта подразумева појам опреме? Да ли се један радни сто и један рачунар могу сматрати довољним да би та компанија имала довољну економску супстанцу? Да ли параметар о броју запослених подразумева једно, три или можда пет лица? Да ли у запослене спадају само лица која имају уговор о раду или у ову групу улазе и лица која обављају неке послове на основу уговора о дјелу? Сва ова питања указују на потенцијалну неконзистентност националне судске праксе у предметној материји приликом вагања између

---

<sup>916</sup> Вид.: Luc Hinnekens: Basis ..., стр. 92.

интереса ЕУ (унутрашње тржиште без препрека) и интереса држава чланица (национална пореска аутономија).

По нашем мишљењу, национални судови нису одговарајуће мјесто за оцјену оправдања одређене рестриктивне мјере, па сâмим тим ни њене пропорционалности. Пракса показује да национални порески судови у својим пресудама често прате интересе државе (најчешће потврђују ставове пореске администрације)<sup>917</sup>, па је тешко замислити потпуну непристрасност по питању оправдања (пропорционалности) одређене пореске мјере. У принципу, поставља се питање да ли дио поступка који се тиче оправдања (пропорционалности) одређене мјере може у било ком случају бити препуштен националном правосуђу. Овај дио поступка је веома сличан концепту нужне одбране из кривичног права: постоји основана сумња да је окривљени извршио кривично дјело, али у сљедећем кораку он може доказати да је реаговао у нужној одбрани, те због тога бити ослобођен оптужбе. Зато је врло дискутабилно да ли највише националне судске инстанце могу одлучивати о кривици сопствене државе. Сматрамо да оправдање (које садржи и дио у вези са тестом пропорционалности) одређеног понашања државе може једино непристрасно оцијенити нека наднационална судска инстанца. Иако је врло тешко за примјену у пракси, посљедњи дио поступка који је везан за оправдање (пропорционалност) мјере треба увијек да буде препуштен СПЕУ.<sup>918</sup>

#### **2.3.2.3.2. Принцип пропорционалности (сразмјерности) у пракси Уставног суда Црне Горе**

Интересантно је примјетити да је, као што је СПЕУ преузео принцип пропорционалности из уставно-судске праксе Њемачке, сличном правном трансплантацијом овај принцип преузет у судску праксу Уставног суда Црне Горе из судске праксе ЕСЉП. Правни основ примјене принципа пропорционалности, или како га Уставни суд Црне Горе назива принципом сразмјерности, налази се у члану 24 Устава Црне Горе: „...*да се права и слободе остварују на основу Устава и потврђених међународних споразума (члан 17 став 1), да се зајамчена људска права и слободе могу ограничити само законом, у обиму који допушта Устав у мјери која је неопходна да би се у отвореном и слободном демократском друштву задовољила сврха због које је ограничење дозвољено и да се ограничења не*

---

<sup>917</sup> Вид.: Helmut Krabbe: **Legal Remedies in the German Tax System**, European Taxation, Jyn 2009, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 308.

<sup>918</sup> Вид.: Илија Вукчевић: **CILFIT ...**, стр. 662.

смију уводити у друге сврхе, осим оних ради којих су прописана (члан 24)...<sup>919</sup> На овај начин принцип пропорционалности је постао дио уставно-судске праксе Црне Горе у којој се редовно примјењује: „Наиме, прописујући ограничење права на штрајк одређеним категоријама запослених, законодавац се кретао у оквиру овлашћења прописаних Уставом и Европском конвенцијом, јер је обим ограничења у сразмјери са циљем због којег је то ограничење прописано.“<sup>920</sup>

Треба нагласити да правни систем Црне Горе већ деценију, тачније од доношења ЗУП-а 2003. године, *ex lege* посједује предметни принцип. Исти је предвиђен као дио начела „заштите права грађана и заштите јавног интереса“: „...Ако се на основу закона странкама и другим учесницима у поступку налажу обавезе, према њима ће се примјењивати мјере предвиђене прописима које су за њих повољније, ако се таквим мјерама постиже циљ закона.“<sup>921</sup> Међутим, мишљења смо да је овај принцип практично само мртво слово на папиру када је ријеч о његовој примјени од стране управних органа Црне Горе.

Досадашњу праксу Уставног суда Црне Горе у примјени предметног принципа карактерише неконзистентност. Одлука у случају оцјене уставности Закона о зарадама и другим примањима државних и јавних функционера<sup>922</sup> представља примјер одличне примјене принципа пропорционалности у комбинацији са уставним принципом социјалне правде: „Ако је просјечна висина пензије објективни израз општих социјалних и економских прилика у земљи, онда висина привилеговане пензије државних функционера не смије несразмјерно одступати од просјечне пензије. Привилеговане пензије прописане одредбама чл. 12 – 19 Закона су изразито несразмјерне просјечним пензијама у земљи, па су, стога, несагласне са чланом 1 Устава, који Црну Гору дефинише као грађанску државу засновану на принципима демократије, владавине права и социјалне правде.“<sup>923</sup> Међутим, управо у области опорезивања, по нашем мишљењу, Уставни суд Црне Горе има највише проблема са примјеном и разумијевањем принципа пропорционалности. О томе свједочи практично поистовјеђивање овог принципа са принципом *ability-to-pay*, чијим га саставним дијелом сматра у области опорезивања: „Устав Црне Горе, међутим, непосредно не одређује економску снагу обвезника пореза, дажбина и других накнада, као критеријум за утврђивање сразмјерности фискалних обавеза, из чега, према налажењу Уставног суда, произлази да је рјешавање тог питања у искључивој надлежности

<sup>919</sup> Вид.: Одлука Уставног суда Црне Горе, У-І бр. 15/12 и 17/12 од 9.10.2012.

<sup>920</sup> Вид.: Одлука Уставног суда Црне Горе, У. бр.67/09, 17. јул 2009.

<sup>921</sup> Вид.: члан 5. став 3. Закона о општем управном поступку, Службени лист РЦГ, бр. 60/2003 од 28.10.2003.

<sup>922</sup> Вид.: Закон о зарадама и другим примањима државних и јавних функционера, Службени лист Црне Горе, бр. 33/8

<sup>923</sup> Вид.: Одлука Уставног суда Црне Горе У. Бр. 86/08, 43/09, 103/09 и 108/09, 24. децембар 2009.

законодавца, односно да је законодавац овлашћен, да у оквиру одговарајуће врсте пореза, односно дажбине пропише тај стандард или да од њега одступи, када за то постоји оправдан разлог.”<sup>924</sup> Иако се принцип пропорционалности у опорезивању одређује као забрана конфискаторног опорезивања<sup>925</sup>, коју неки аутори сматрају димензијом принципа *ability-to-pay*<sup>926</sup>, сматрамо ставове Уставног суда Црне Горе погрешним.

Истина, анализом судске праксе ЕСЉП долази се до закључка да он пореским обвезницима, коришћењем принципа пропорционалности, не пружа велики степен заштите. Године 1952. донесен је Први протокол уз Конвенцију о заштити људских права. Члан 1 (заштита имовине) овог Протокола постаје правни основ за анализу случајева који се тичу опорезивања и могућих повреда права на мирно уживање имовине. Свако опорезивање је већ *prima facie* ометање права на уживање имовине; једноставније, уколико не би било опорезивања, одређено лице би имало могућност да ужива у већој имовини.<sup>927</sup> Међутим, писци члана 1 нису имали намјеру да лише државе њихових пореских права: “...*претходне одредбе неће, међутим, ни на који начин угрозити право државе да спроводи законе на начин који она сматра неопходним да би контролисала имовину у складу са општим интересом или да би осигурала плаћање пореза или других доприноса или казни.*”<sup>928</sup>

Међутим, у складу са праксом ЕСЉП, ометање власништва не смије бити диспропорционално. Праведна равнотежа између потреба општег интереса заједнице и захтјева заштите основних слобода појединца мора бити испоштована.<sup>929</sup> У исто вријеме, особеност праксе ЕСЉП јесте да је тај суд у примјени теста пропорционалности ограничен доктрином маргине (поља) слободне процјене (*margin of appreciation doctrine*). Маргина слободне процјене, чешће описивана као доктрина него принцип, односи се на простор за маневар који

---

<sup>924</sup> Вид.: Одлука Уставног суда Црне Горе, У-І бр. 15/12 и 17/12 од 9.10.2012.

<sup>925</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **Legal Framework for Taxation**, (y: *Tax Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi: Vol 1), International Monetary Fund, стр. 9, <http://www.imf.org/external/pybs/nft/1998/tlaw/eng/>

<sup>926</sup> Вид.: César Augusto Domínguez Crespo: **The “ability to pay” as a fundamental right: Rethinking the foundations of tax law**, 3 Mexican Law Review, 2010, стр. 62

<sup>927</sup> Вид.: Philip Baker: **Taxation and the European Convention on Human Rights**, European Taxation, August 2000, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 301-302.

<sup>928</sup> Вид.: члан 1. став 2. Protocol to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, Paris, 20.III.1952.

<sup>929</sup> Вид.: Elena Variychuk: **Case Law of the European Court of Human Rights on VAT Refund and its Importance for the Russian Judicial System**, (y: *Human Rights and Taxation in Europe and the World - Editors: Georg Köfler, Miguel Poiares Maduro, Pasquale Pistone*), стр. 277.

су судске институције у Стразбуру спремне да признају националним властима приликом испуњавања њихових обавеза на основу Конвенције.<sup>930</sup>

Проблем лежи у чињници да је, када је ријеч о области социјалне и економске политике, праг заштите веома низак: *“Суд подјећа да државе имају широко поље слободне процјене у одређивању шта се подразумева под општим интересом, јер национални законодавац има широка овлашћења у спровођењу социјалних и економских политика.”*<sup>931</sup> Овакав став ЕСЉП је посебно изражен у области опорезивања, што је евидентно у бугарском случају *Bulves AD v Bulgaria*, који се тичао права на одбитак улазног ПДВ-а<sup>932</sup>: *„Међутим, у утврђивању да ли је овај захтјев постигнут, познато је да државе уговорнице, не само када обликују и спроводе политике у области опорезивања, уживају широко поље дискреционе процјене. Суд ће поштовати процјену законодавца у овим стварима осим уколико је лишена разумног основа...”*<sup>933</sup>

Иако је ЕСЉП у принципу везан концептом маргине слободне процјене, он може, без обзира на то, користити принцип пропорционалности као средство тумачења у циљу ограничења моћи државе и пружити посљедњи минимални стандард људских права.<sup>934</sup> Дакле, у неким ситуацијама ЕСЉП ипак пружа заштиту, пошто, и поред значајних дискреционих права на страни државе када је ријеч о материји опорезивања, мора постојати “правичан баланс између општег и појединачног интереса”. Дobar примјер представља грчки случај *Eko-Elda AVEE v Greece*, када су пореске власти ускратиле право на камату код неоправдано дугог кашњења у повраћају пореза: *„...Суд сматра да одбијање власти да плате затезну камату за овако дуг период нарушава правичну равнотежу која треба да се постигне између општег и појединачног интереса.”*<sup>935</sup> Слично, ЕСЉП пружа заштиту пореским обвезницима у случају да опорезивање представља претјеран терет (*excessive burden*): *„У овим околностима, дакле, Суд сматра да је ометање жалачевог власништва диспропорционално. У ствари, константна кашњења у рефундацији ПДВ-а и надокнади, заједно са недостатком ефикасних правних лијекова за спречавање или окончање овакве административне праксе, као и стање неизвјесности у погледу времена повраћаја његових средстава, нарушавају “правичну равнотежу” између захтјева општег интереса и заштите права на мирно уживање имовине. По мишљењу Суда,*

<sup>930</sup> Вид.: Steven Greer: **The Interpretation of the European Convention on Human Rights – Universal Principle or Margin of Appreciation**, UCL Human Rights Review [Vol 3], стр. 2.

<sup>931</sup> Вид.: Случај *Intersplav v Ukraine*, 9. January 2007, пасус 38.

<sup>932</sup> Вид.: Lubka Tzenova: **Protection of VAT Revenue May Infringe Human Rights**, International VAT Monitor, September/October 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 347.

<sup>933</sup> Вид.: Случај „Bulves“ *AD v Bulgaria*, 22. January 2009, пасус 63.

<sup>934</sup> Вид.: Elena Variychuk: *op. cit.*, стр. 277.

<sup>935</sup> Вид.: Случај *Eko-Elda AVEE v Greece*, 9. March 2003, пасус 31.

*жалилац је поднио и наставља да сноси појединачни и претјерани терет...На основу тога је постојала, а и даље постоји повреда члана 1 Протокола бр.1.”<sup>936</sup>*

Дакле, један од видова примјене принципа пропорционалности у судској пракси ЕСЉП у вези са материјом опорезивања јесте и концепт забране “претјераног терета”. Међутим, по идентичном правном питању Уставни суд Црне Горе заузима супротан став: „Уставни суд, сагласно одредбама члана 149 Устава, с аспекта апстрактне контроле уставности, није надлежан да цијени висину оспорене таксе...и у којем је обиму таксени обвезник том висином “погођен”.”<sup>937</sup> По нашем мишљењу, принцип пропорционалности, посебно из праксе ЕСЉП, представља општи принцип, независан од пореског принципа *ability-to-pay*. Стога, уколико је Уставни суд Црне Горе дошао до закључка да нема уставног основа за примјену принципа *ability-to-pay* у црногорском пореском систему, са чим се такође не слажемо, то никако не може бити случај са принципом пропорционалности, као “последњим стандардом заштите људских права” у области опорезивања. Ову тврдњу подупире и чињеница да национални судови имају не само могућност већ и обавезу да примјењују Конвенцију о заштити људских права у поступцима који су им повјерени Уставом и законима Црне Горе.<sup>938</sup>

### **3. ПОСТУПАЊЕ НАЦИОНАЛНИХ ВЛАСТИ НАКОН УСТАНОВЉАВАЊА ПОВРЕДЕ СЛОБОДА КРЕТАЊА**

Установљавањем повреде основних слобода од стране СПЕУ није завршен поступак у којем појединац остварује своја права загарантована УФЕУ. Одлука о постојању дискриминације или рестрикције мора у главном поступку бити примијењена на конкретно чињенично стање случаја од стране националног суда који је упутио претходно питање. Поставља се и питање отклањања узрока (одредаба) дискриминаторских или рестриктивних ефеката у оквиру спорних националних прописа, односно усклађивања предметног националног прописа са правом ЕУ.

<sup>936</sup> Вид.: Случај Intersplav ..., пасус 40.

<sup>937</sup> Вид.: Одлука Уставног суда Црне Горе, У-И бр. 15/12 и 17/12 од 9.10.2012.

<sup>938</sup> Вид.: **Студија о усаглашености законодавства Црне Горе са Европском конвенцијом о људским правима и основним слободама**, Савјет Европе – Канцеларија Подгорица, 2004, стр. 19.

### 3.1. ПОСТУПАЊЕ НАЦИОНАЛНОГ СУДА У ОТКЛАЊАЊУ ПОВРЕДА СЛОБОДА КРЕТАЊА

Веома интересантно питање представља дилема како национални суд, последице мишљења СПЕУ да је одређена мјера у супротности са основним слободама загарантованим УФЕУ, треба да поступи у предметном случају и отклони дискриминаторне или рестриктивне ефекте. Као што је већ речено, у формалном смислу национални суд је тај који тумачи усклађеност националне норме са правом ЕУ, пошто СПЕУ у том погледу даје обавезујуће смјернице. Посебан значај овоме даје чињеница да УФЕУ садржи само уопштену забрану националних мјера које спречавају слободу кретања, али не каже ништа о томе како ове норме треба да гласе. Уколико је национална норма у супротности са неком нормом из директиве, ситуација за национални суд је јасна: биће примјењено правило из директиве. Међутим, у случају кршења слобода кретања не постоји алтернативна норма права ЕУ која може замијенити националну норму, што значајно компликује ствари за национални суд. Јасно је да основне слободе имају директна дејства, и на основу тога она имају превагу у односу на национално право, те да национални суд мора отклонити дискриминаторна или рестриктивна дејства, али настаје дилема - које правило примјенити? Дакле, поставља се питање како национални суд поступа са оном националном нормом чију је неусклађеност утврдио СПЕУ, а не постоји могућност да се она тумачењем доведе у склад са правом ЕУ.<sup>939</sup> Национални судови обично поступају на два начина:

1. када је национална пореска одредба начелно супротна УФЕУ – ријеч је о случајевима када нпр. право на неку пореску погодност имају искључиво резиденти (нпр. имају олакшицу у виду изузимања одређеног дохотка од опорезивања<sup>940</sup>). Поступање националних судова тада је једноставно; оваква норма мора бити стављена у страну и олакшица мора бити омогућена и нерезидентима;
2. када је национална пореска одредба супротна УФЕУ у одређеним ситуацијама или њене посљедице морају бити модификоване – постоје случајеви када се нека национална норма сматра некомпатибилном са УФЕУ, али испуњавањем одређених услова неусклађеност нестаје (нпр. ограничење групног опорезивања само на резидентне компаније је у супротности са

<sup>939</sup> Вид.: Kristina Ståhl: **National Courts' Treatment of Tax Rules that Conflict with the EC Treaty**, INTERTAX, Volume 36, Issue 12, Kluwer Law International, 2008, стр. 549.

<sup>940</sup> Вид.: Случај 170/05 ...

УФЕУ, али када је ријеч о укључивању нерезидентних губитака у групно опорезивање, они морају бити коначни<sup>941</sup>). С друге стране, могу постојати ситуације када нерезидентне компаније остваре губитке, али се они не могу сматрати коначним, па у тој ситуацији предметна норма није у супротности са УФЕУ. Све док је одређена пореска норма дио националног законодавства, сматра се да је национални суд у обавези да је у својим поступцима поштује, под условом да она не крши УФЕУ у неком појединачном случају. Некада се поставља питање да ли национални суд треба да модификује посљедице прописане предметном нормом која је некомпатибилна са УФЕУ (нпр. пореска стопа виша за резиденте у односу на оне која се примјењује на нерезиденте<sup>942</sup>) или је у потпуности занемарити. Опште је мишљење да у овој ситуацији национални суд, умјесто да потпуно уклони предметну норму у смислу да порез неће бити уопште разрезан, треба да преформулише норму и примијени је у облику који је компатибилан са УФЕУ.

Дакле, основну дилему представља питање шта за СПЕУ значи став да одређена пореска норма која је декларисана као некомпатибилна са правом ЕУ треба да буде “стављена са стране”, тј. уклоњена (*set aside*). Пракса је показала да чињеница да је СПЕУ одлучио да одређена национална норма мора бити „уклоњена“ не значи увијек да је она у потпуности без дејстава и да, када се примјењује тај закон, она мора у потпуности бити занемарена. Чак супротно, у многим случајевима она се може и даље примјењивати, али у модификованом облику. Са тачке гледишта права ЕУ, вјероватно је најчешће довољно да резултат примјене пореске мјере до којег национални суд на крају долази није у супротности са правом ЕУ.<sup>943</sup> СПЕУ се не изјашњава по питању да ли ће одређена норма бити у потпуности уклоњена, или ће она бити преформулисана на начин који је у складу са правом ЕУ. Другим ријечима, СПЕУ највише брине да посљедице које настају примјеном одређене пореске норме, у конкретном случају на предметног пореског обвезника, нису у супротности са правом ЕУ. Мишљења смо да овај став индиректно потврђује и СПЕУ у случају *Simenthal*: „Национални суд који је позван, у оквиру граница своје јурисдикције, да примијени одредбе комунитарног права је под обавезом да да потпуни ефекат овим одредбама, ако је то неопходно и одбијањем на своју руку да примијени неусклађену одредбу

---

<sup>941</sup> Види доље, стр. 314.

<sup>942</sup> Вид.: Случај 311/97 ...

<sup>943</sup> Вид.: Kristina Ståhl: *op. cit.*, стр. 553.

*националног законодавства, иако је усвојена накнадно, а није неопходно за суд да тражи или сачека претходно уклањање оваквих одредаба од стране законодавца или на неки други уставан начин.*<sup>944</sup>

### 3.2. ПОСТУПАЊЕ ЗАКОНОДАВЦА У ОТКЛАЊАЊУ ПОВРЕДЕ СЛОБОДА КРЕТАЊА

Као што је већ речено, СПЕУ нема овлашћења да укида норме националних прописа које су у супротности са правом ЕУ. Он нема ни могућност да мијења појединачне правне акте (нпр. пореско рјешење) произашле из таквих националних одредби. У складу са праксом СПЕУ, држава чланица, након што он утврди неусклађеност неке националне одредбе, мора исту измијенити, иначе крши своје обавезе на основу права ЕУ: *„...уколико се одредба националног права која је неусклађена са одредбом Уговора, чак и оном која је директно примјењива у правним порецима држава чланица, задржи у неизмијењеном облику, то ствара несигурност на начин што држи лице на кога се односи у стању неизвјесности у погледу могућности да се ослони на комунитарно право; задржавање такве одредбе на снази, дакле представља неиспуњење обавеза од стране предметне државе на основу Уговора.*”<sup>945</sup> Такође, СПЕУ појашњава и начин на који то треба учинити: *„...неусклађеност националних прописа са комунитарним одредбама може бити отклоњена ваљано једино путем обавезујућих националних одредаба које имају исту правну снагу као и оне које морају бити измијењене...Нити обавјештење нити упућивање на Уредбу у фусноти се не могу сматрати да чине такву одредбу.*”<sup>946</sup>

С друге стране, на основу црногорске теорије и праксе, ни национални судски органи немају право да укидају норме позитивног законодавства. Једини изузетак представља одлучивање Уставног суда Црне Горе о питању усклађености општих правних аката са уставом или законом.<sup>947</sup> Функција националног суда јесте да примјењујући пресуде СПЕУ у виду обавезујућих смјерница отклони негативне посљедице некомпатибилности одредбе по појединца у предметном случају. Дакле, искључиву надлежност у нашем правном систему да мијења одредбе прописа има Парламент Црне Горе када је ријеч о законима, а када је ријеч о нижим општим правним актима - државни орган који их је донио (Министарство финансија – нпр. правилник о спровођењу неког закона). Сматрамо интересантним анализирати начине

<sup>944</sup> Вид.: Случај 106/77 ..., стр. 630.

<sup>945</sup> Вид.: Случај 74/86 Commission of the European Communities v Federal Republic of Germany, пасус 10.

<sup>946</sup> Вид.: Случај 160/99 Commission of the European Communities v French Republic, пасус 23.

<sup>947</sup> Вид.: члан 152. Устава Црне Горе ...

отклањања дискриминаторних дејстава одређене националне одредбе од стране њиховог доносиоца. У досадашњој пракси држава чланица искристалисале су се двије могуће ситуације:

1. Отклањање дискриминације проширењем повољнијег пореског третмана на прекограничну економску ситуацију – Ријеч је о најчешћем начину отклањања дискриминаторних дејстава одређене пореске норме. Ова ситуација је веома једноставна, нпр. ако је резидентима пружена нека врста пореске олакшице или нижа стопа опорезивања, ова пореска погодност биће омогућена измјеном прописа и нерезидентима. Дакле, на овај начин нестаје дискриминација и резиденти и нерезиденти добијају повољнији порески третман.

2. Отклањање дискриминације проширењем лошијег пореског третмана на домаћу економску ситуацију – Овом начину отклањања дискриминације доносиоци прописа приступају далеко рјеђе. Међутим, пракса показује да је, и када на крају СПЕУ неку националну мјеру декларише као некомпатибилну са правом ЕУ, тешко донијети закључак да је пореска норма дефинитивно у супротности са правом ЕУ и основним слободама, пошто постоје неке правне, чињеничне и контекстуалне околности које могу утицати на тумачење које треба да буде дато од стране СПЕУ.<sup>948</sup> Реакција неких држава показује да је могуће задржати одређену рестриктивну (дискриминаторску) норму у оквиру захтјева јединственог тржишта у случају када се рестрикција проширује на обје ситуације (са иностране на домаћу).<sup>949</sup> Као примјер може послужити случај *Lankhorst-Hoborst*<sup>950</sup>, у којем је СПЕУ наметнуо више строгих ограничења за примјену њемачких норми о утањеној капитализацији у интракومنитарним ситуацијама.<sup>951</sup> Прецизније, у предметном случају СПЕУ је оцијенио повредом слободе оснивања њемачке норме о утањеној капитализацији које су третирале исплате иностраним матичним компанијама као “скривену дивиденду”, док сличне зајмове и камате исплаћене њемачким резидентним компанијама нису биле подвргнуте рекласификацији (промјени

---

<sup>948</sup> Вид.: Francisco Alfredo García Prats: **The Acte Clair Doctrine and the Effective Judicial Protection of the EC Law Rights in Directs Tax Matters - the Spanish Case as an Example**, (y: *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, ed. Ana Paula Dourado, Ricardo da Palma Borges), International Bureau of Fiscal Documentation, 2008, стр. 431.

<sup>949</sup> Вид.: Leif Mutén: **The Effects of ECJ Rulings on Member States' Direct Tax Law - Introductory Speech**, (y: *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, ed. Cécile Brokelind), International Bureau of Fiscal Documentation, 2007, стр. 34.

<sup>950</sup> Вид.: Случај 324/00 ...

<sup>951</sup> Вид.: Axel Cordewener: *Company Taxation ...*, стр. 102.

правне природе).<sup>952</sup> Пракса СПЕУ је показала да и сличне анти-евазионе норме, као нпр. CFC законодавство или законодавство о трансферним цијенама, често нису формулисане у складу са основним слободама загарантованим УФЕУ. Само норме које се примјењују без разлике на интракомунитарне прекограничне трансакције и упоредиве интерне трансакције нису у супротности са правом ЕУ.<sup>953</sup>

Њемачке власти су на ову пресуду реаговале по многима на неочекиван начин. Умјесто уобичајеног начина отклањања дискриминације проширивањем повољнијег пореског третмана са интерне на прекограничну ситуацију, њемачки законодавац се одлучио на супротан приступ. Проширењем неповољнијег пореског третмана са прекограничне на домаћу ситуацију дискриминација такође нестаје. На овај начин обје ситуације које су предмет поређења се третирају идентично, а чињеница да је ријеч о неповољнијој пореској опцији по пореског обвезника је ирелевантна, јер је ријеч о дискреционом овлашћењу доносиоца прописа. Слично, пореске власти Велике Британије су због предметне пресуде биле у страху да ће британске норме о трансферним цијенама, уколико буду задржане искључиво у прекограничним ситуацијама, бити оцијењене супротним са правом ЕУ. Пошто је било незамисливо да у потпуности укину норме о трансферним цијенама, јер би то угрозило пореску основу пореза на добит компанија, рјешење је било увођење правила о трансферним цијенама и у домаћој ситуацији.<sup>954</sup>

Сматрамо да су политичко-порески циљеви њемачких и британских пореских власти били одлучујући за овакав потез. Очигледно је процијењено да законодавства о утањеној капитализацији и трансферним цијенама имају велику важност у спречавању одлива капитала, те да је боље проширити обавезу његове примјене и на интерне ситуације него их укинути. Дакле, овај примјер показује да пореске власти држава чланица нису у обавези да пореску дискриминацију отклоне на начин да повољнији порески третман интерне ситуације прошире и на прекограничну ситуацију. Прецизније, државе чланице имају не много завидан

---

<sup>952</sup> Вид.: Pascal Hinny: **General Report**, (y: *New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 96b), 2011, International Fiscal Association, стр. 28.

<sup>953</sup> Вид.: Andreas Körner: **The ECJ's Lankhorst-Hohorst Judgment – Incompatibility of Thin Capitalization Rules with European Law and Further Consequences**, INTERTAX, Volume 31, Issue 4, Kluwer Law International, 2003, стр. 168.

<sup>954</sup> Вид.: Philip Baker: **Protection of the Taxpayer by the European Court of Justice - CFE Forum 22 April 2004**, European Taxation, October 2004, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 453.

избор: или да се у потпуности одрекну постојећих посебних прекограничних механизма, или да их прошире и на домаће ситуације, иако без икаквог фискалног разлога.<sup>955</sup>

---

<sup>955</sup> Вид.: Luc Hinnekens: European court ..., стр. 66.

## IV – СИСТЕМ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА ЦРНЕ ГОРЕ И ПРАВО ЕУ

### 1. СПОРАЗУМ О СТАБИЛИЗАЦИЈИ И ПРИДРУЖИВАЊУ ЦРНЕ ГОРЕ И ЊЕГОВЕ ПОРЕСКЕ ИМПЛИКАЦИЈЕ

Процес приближавања ЕУ могао би се илустровати насловом романа Т.С. Boylea *Road to Wellville*, који говори о терапеутској филозофији изумитеља кукурузних пахуљица г. Kellogga, према којој пут до здравља и задовољства води кроз темељно прочишћење организма. Наиме, кроз слично прочишћење пролазе државе кандидати на путу у пуноправно чланство.<sup>956</sup> Прецизније, придруживање ЕУ подразумева суочавање правног система државе “потенцијалног кандидата”<sup>957</sup> са свеобухватном реформом.

Споразум о стабилитацији и придруживању (у даљем тексту: ССП) спада у билатералне уговоре које ЕУ (и њене државе чланице) закључује са државама “Западног Балкана”, којим ЕУ заснива специјални однос са предметним државама, стављајући им у изглед и чланство у тој организацији. Генерално, ССП посједује двије специфичне карактеристике. Прва је да спада у категорију мјешовитих споразума, у којима ЕУ и државе чланице дијеле надлежности.<sup>958</sup> Другим ријечима, ову врсту споразума ЕУ закључује са трећим државама у ситуацијама када исти једним дијелом покривају материју која спада у надлежност ЕУ институција, док другим дијелом обухвата и оне области које су домен овлашћења држава чланица.<sup>959</sup> Друга карактеристика ССП је њихова двојна правна природа, јер се исти састоје од правних и политичких елемената. У правној арени, ССП прецизира одређени број мање или више јасних и недвосмислених правних обавеза, чије тумачење и примјена остаје у надлежности изворних уговорница, односно СПЕУ и националних судова. Међутим, у политичкој арени, политичке обавезе преузете од страна уговорница стварају јак политички

---

<sup>956</sup> Вид.: Siniša Rodin: **Pridruživanje Hrvatske Europskoj uniji – Preobrazba pravnog sustava**, (у: *Pridruživanje Hrvatske Europskoj, ур. Katarina Ott*), Institut za javne financije, Zaklada Friedrich Ebert, 2006 стр. 216.

<sup>957</sup> Вид.: Presidency Conclusions, Santa Maria da Feira European Council, 19 and 20 June 2000, document SN 200/00, стр. 13; Став 3 преамбуле Споразума о стабилитацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица и Републике Црне Горе.

<sup>958</sup> Вид.: Eafael Leal-Arcas: **The European Community and Mixed Agreements**, European Foreign Affairs Review 6, 2001, Kluwer Law International, стр. 485.

<sup>959</sup> Вид.: Тања Мишчевић: **Придруживање Европској унији**, Службени гласник, 2009, стр. 63.

притисак за посебну врсту и правац законодавне реформе, а посебно у државама кандидатима.<sup>960</sup>

15. октобра 2007. године у Луксембургу Црна Гора је потписала ССПЦГ. Након ратификације у свих 27 тадашњих држава чланица ЕУ и Парламенту ЕУ, Споразум је ступио на снагу 1. маја 2010. Иако ССПЦГ значајно не одступа од осталих ССП држава Западног Балкана, примјетно је да највећу сличност има са ССП Хрватске. Ову тврдњу осликава лоша адаптација термина из ССП Хрватске, који се њиховим усвајањем у ССПЦГ по први пут појављују у правном систему Црне Горе. Најбољи примјер језичких недоумица може бити појам “подружнице”. Под појмом “подружнице” се у ССПЦГ подразумева привредно друштво које је под стварном контролом неког другог привредног друштва (енг. *subsidiary*), док се под “филијалом” подразумева дио другог привредног друштва које нема статус правног лица (енг. *branch*).<sup>961</sup> Поређењем са ССП Хрватске уочљиво је да је у ССПЦГ усвојен термин “подружница” у потпуно другом значењу, пошто у хрватском правном систему овај појам подразумева дио страног привредног друштва без правног субјективитета.<sup>962</sup> Са друге стране, “подружница” се у црногорском правном систему јавља под називом “дио страног друштва”<sup>963</sup> у привредном статусном праву или као “стална пословна јединица”<sup>964</sup> у пореском праву. Да парадокс буде још већи, у црногорској правној теорији се под термином “филијала” подразумева привредно друштво (компанија) која је под контролом страног привредног друштва (компаније). Увидом у ССП Хрватске и ССП Србије, очигледно је да је ријеч о пуком непознавању ове материје.<sup>965</sup>

По нашем мишљењу, следећу карактеристику ССПЦГ представља генерално непознавање права ЕУ, о чему најбоље свједочи дефинисање забране фискалне дискриминације, као и могућност њеног оправдања. Овај појам, изграђен на темељу праксе СПЕУ, првенствено

---

<sup>960</sup> У том смислу види: Siniša Rodin: **Requirements of EU Membership and Legal Reform in Croatia**, *Politička misao*, Vol. XXXVIII, (2001), br. 5, стр. 90.

<sup>961</sup> Вид.: члан 52 став 1 Споразума о стабилизацији ...

<sup>962</sup> Вид.: члан 46(ц) Споразума о стабилизацији и придруживању између Републике Хрватске и Еуропских заједница и њихових држава чланица; Члан 7 Закона о трговачким друштвима, „Народне новине“, број 152/11; Члан 4 став 2 тачка 1 Закона о порезу на добит, 'Народне новине' бр. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12.

<sup>963</sup> Вид.: члан 4 Закона о страним инвестицијама, "Сл. лист Црне Горе", бр. 18/11 од 01.04.2011; Члан 80. Закона о привредним друштвима, "Сл. лист РЦГ", бр. 06/02 од 08.02.2002, "Сл. лист ЦГ", бр. 17/07 од 31.12.2007, 80/08 од 26.12.2008, 40/10 од 22.07.2010, 73/10 од 10.12.2010, 36/11 од 27.07.2011, 40/11 од 08.08.2011.

<sup>964</sup> Вид.: члан 3 став 2 Закона о порезу на добит правних лица, "Сл. лист РЦГ", бр. 65/01 и 80/04 и "Сл. лист ЦГ", бр. 40/08, 86/09 и 14/12.

<sup>965</sup> У хрватској и српској верзији се за привредно друштво које је под контролом привредног друштва друге државе уговорнице користи термин „друштво кћи“ који је уобичајен у привредном или пореском праву (компанија кћерка, филијала).

заснован на забрани дискриминације на основу резидентства, погрешно је преведен у варијанти ССПЦГ на црногорском језику. ССПЦГ на црногорском језику, умјесто забране фискалне дискриминације на основу резидентства (варијанта ССПЦГ на енглеском језику садржи појам „*residence*“)<sup>966</sup>, садржи забрану на чињеници „пребивалишта“ (*domicile*): „Ниједна од одредби ове 3. Главе се неће тумачити као спречавање држава чланица и Црне Горе да примјењују релевантне одредбе њиховог фискалног законодавства и да разликују пореске обвезнике који нису у идентичној ситуацији, посебно у погледу њиховог пребивалишта.”<sup>967</sup> Интересантно је да ССП Хрватске (чл. 65), ССП Србије (чл. 68), ССП Босне и Херцеговине (чл. 66) садрже исту грешку у преводу, што свједочи о ниском нивоу познавања предметне проблематике у цијелом региону. Пошто је Хрватска била прва од наведених држава која је потписала ССП, очигледно је да су каснији редактори споразума (српски, босански и црногорски) користили хрватски “модел”, превидјели озбиљну омашку која је промакла хрватским редакторима.<sup>968</sup>

Трећу карактеристику ССПЦГ представља веома “храбра” политика либерализације економских односа са ЕУ. Довољно је навести чињеницу да је Црна Гора прихватила обавезу осигурања слободе кретања капитала у односу на портфолио инвестиције<sup>969</sup> и кредите са роком доспијећа краћим од годину дана моментом ступања на снагу ССПЦГ, док су нпр. Хрватска и Србија исту обавезу преузеле истеком четири године након њиховог ступања на снагу.<sup>970</sup>

Када је ријеч о директном опорезивању, треба нагласити да ССПЦГ садржи три групе одредаба које се непосредно односе на ову област, и обухватају обавезе које Црна Гора мора испунити без обзира на дужину трајања и успјех приступних преговора: 1) одредбе везане за државну помоћ – ријеч је о пореским подстицајима (члан 73); 2) елиминација штетне пореске конкуренције – ријеч је о принципима садржаним у Кодексу понашања за пословно опорезивање (члан 100 став 2); 3) размјена информација ради спречавања пореских превара, утаје и избјегавања плаћања пореза – са акцентом на Модел конвенцију *OECD* из 2010. године (члан 100 став 3).

---

<sup>966</sup> Вид.: Article 68 paragraph 3 of Stabilisation and Association Agreement between the European Communities and their Member States and the Republic of Montenegro, Luxembourg, 15. October 2007.

<sup>967</sup> Вид.: члан 68 став 3 Споразума о стабилизацији ...

<sup>968</sup> Вид.: Гордана Илић-Попов, Дејан Поповић: **Право директних пореза и Споразум о стабилизацији и придруживању Србије Европској Унији**, Анали Правног факултета у Београду, 2011, вол. 59, бр. 1, стр. 27.

<sup>969</sup> Прецизније, у ССПЦГ се за ову врсту инвестиција користи термин „портфељске инвестиције“ што представља још једну лошу адаптацију идентичног термина из ССП Хрватске.

<sup>970</sup> Вид.: члан 63 став 4 ССПЦГ; члан 63 став 3 ССП Хрватске; члан 60 став 4 ССП Србије.

## 1.1. ДЕЈСТВА ССП У ПРАВУ ЕУ

### 1.1.1. Надлежност за тумачење ССП у праву ЕУ

Дејства ССП у праву ЕУ, као и у националним правним системима држава чланица, дефинисана су праксом СПЕУ. Познавање статуса ССПЦГ који он има у праву ЕУ је од важности и за држављане Црне Горе, пошто исти предвиђа могућност да они без дискриминације покрену поступке пред судовима држава чланица ЕУ: „У оквиру овог Споразума, свака уговорна страна се обавезује да осигура да физичка и правна лица друге уговорне стране имају приступ без дискриминације у односу на сопствене држављане пред надлежним судовима и државним органима уговорних страна ради заштите својих личних и имовинских права.”<sup>971</sup> Дакле, црногорски држављани иако прије уласка Црне Горе у ЕУ не могу рачунати на заштиту својих права пред СПЕУ, до тада могу иницирати заштиту права предвиђених ССПЦГ, поред црногорског правосуђа, и пред националним правосуђем оне државе чланице ЕУ која крши одређену одредбу овог споразума (нпр. као у случају *Głoszczyk*)<sup>972</sup>.

Још 1974. године СПЕУ је у случају *Haegeman* установио надлежност за тумачење уговора о асоцијацији: „На основу првог параграфа члана 177 Уговора о ЕЕЗ, Суд правде има надлежност да одлучује о претходним питањима везано за...тумачење аката институција Заједнице...Атински споразум је закључен од стране Савјета на основу члана 228 и 238 Уговора...Овај споразум је дакле, у оној мјери у којој се тиче Заједнице, акт једне од институција Заједнице у оквиру значења субпараграфа (б) првог параграфа члана 177.”<sup>973</sup>

Специфичан проблем везан за надлежност тумачења ССП у праву ЕУ представља његова мјешовита правна природа. Дакле, могуће је оспорити надлежност СПЕУ у оном дијелу одредаба ССП који се односе на области у искључивој надлежности држава чланица. Међутим, СПЕУ уклања дилему по овом питању: „Осим тога, надлежност Суда не може бити доведена у питање на основу чињенице да је на пољу слободe кретања радника, према садашњем стању ствари у комунитарном праву, на државама чланицама да установе правила која су неопходна да се да дејство на њиховој територији одредбама Споразума или одлукама које усваја Савјет за асоцијацију.”<sup>974</sup>

<sup>971</sup> Вид.: члан 126 Споразума о стабилизацији ...

<sup>972</sup> Види доље, стр. 255.

<sup>973</sup> Вид.: Случај 181/73 *la société de personnes à responsabilité limitée R. & V. Haegeman v The Belgian State*, пасуси 2-4.

<sup>974</sup> Вид.: Случај 12/86 *Meryem Demirel v Stadt Schwäbisch Gmünd*, пасус 10.

Сљедеће битно питање на које даје одговор пракса СПЕУ је дилема да ли национално правосуђе држава чланица има надлежност да примјењује ССП и поред постојања посебних органа које он установљава: „Сама чињеница да су стране уговорнице установиле посебан институционални оквир за консултације и преговоре у вези са примјеном споразума није сама по себи довољна да би се искључила свака судска примјена споразума. Чињеница да је суд једне од уговорница примијенио у одређеном случају пред њим одредбу уговора која се тиче безусловне и прецизне обавезе, те стога не захтијева претходну интервенцију од стране заједничког комитета, не утиче негативно на овлашћења која споразум повјерава комитету.”<sup>975</sup>

### 1.1.2. Директна дејства одредаба ССП у праву ЕУ

Након што је установио надлежност над тумачењем ССП, као и одлука органа које он установљава, СПЕУ је приступио дефинисању критеријума на основу којих одредба ССП има непосредна дејства у правном систему држава чланица. СПЕУ као два најважнија критеријума за признавање непосредних дејстава ССП одређује сврху и природу споразума, са једне стране, као јасност и прецизност, са друге: „Одредба споразума закљученог од стране Заједнице са трећом државом мора се сматрати непосредно примјењивом када, имајући у виду њену формулацију и сврху и природу самог споразума, одредба садржи јасну и прецизну обавезу која није условљена, у својој примјени или дејствима, усвајањем било какве накнадне мјере.”<sup>976</sup>

#### 1.1.2.1. Сврха и природа споразума

Пошто ЕУ посједује више типова споразума са трећим државама, СПЕУ утицај њихове сврхе на постојање директних дејстава одредаба тумачи од случаја до случаја. Уколико је сврха и природа одређеног споразума да установи удруживање с циљем промовисања експанзије трговине и хармоничних економских односа, са циљем олакшања придруживања ЕУ, исто може допринијети закључку да предметна одредба има директна дејства.<sup>977</sup> Међутим, чињеница да одређени споразум установљава сарадњу која нема за циљ придруживање ЕУ не спречава да неке његове одредбе имају непосредна дејства: „Чињеница да је Споразум ограничен на партнерство између уговорница, без омогућавања придруживања или будућег уласка Руске Федерације у

<sup>975</sup> Вид.: Случај 104/81 Hauptzollamt Mainz v C.A. Kupferberg & Cie KG a.A, пасус 20.

<sup>976</sup> Вид.: Случај 12/86 ..., пасус 14.

<sup>977</sup> Вид.: Ben J. Kiegebeld, Daniël S. Smit: **Freedom of establishment and free movement of capital in Association and Partnership Agreements and direct taxation**, EC Tax Review, 2007/5, Kluwer Law International, стр. 219.

*Зажедници, није таква да може да спријечи да неке од његових одредаба имају непосредна дејства...*<sup>978</sup> Сврха споразума може утицати на коначан исход интерпретације када СПЕУ тумачи идентично формулисане одредбе два различита споразума. Овдје је прије свега ријеч о тумачењу одредаба УФЕУ и ССП: „...да тумачење дато у члану 95 Уговора не може бити примијењено простом аналогijом на Споразум о слободној трговини и да, као резултат тога, први став члана 21 стога мора бити тумачен у складу са условима и у свјетлу циљева којима он тежи у систему слободне трговине установљеном Споразумом...”<sup>979</sup>

#### 1.1.2.2. Јасност и прецизност обавеза из одредби споразума

Други критеријум за признавање непосредних дејстава одредаба ССП је њихова јасност и прецизност у погледу обавезе коју намећу државама уговорницама. С једне стране, постоје случајеви у којима СПЕУ сматра да предметна одредба ССП садржи довољно неопходну прецизност која производи непосредна дејства. Примјер за то је предмет *Wählergruppe Gemeinsam*, који је један од оних у којим СПЕУ потврђује да су одредбе ССП везане за начело забране дискриминације (једнаког третмана) довољно јасне да производе непосредна дејства: „Правило једнаког третмана установљава прецизну обавезу у погледу резултата и, по својој природи, на њега се могу позивати појединци пред националним судовима као на основ захтјева за отклањањем дискриминаторних одредаба закона држава чланица, на основу којих је омогућавање права подвргнуто услову који се не намеће држављанима. Додатне мјере имплементације нису неопходне...”<sup>980</sup> Дакле, критеријум јасности и прецизности може бити пресудан да СПЕУ прида исто значење истим одредбама које се налазе у УФЕУ и споразуму о придруживању: „Под овим околностима, тумачење члана 48(2) Уговора усвојеног од стране Суда у случају *Spotti* може бити пренесено на прву алинеју члана 37(1) Европа споразума.”<sup>981</sup>

С друге стране, постоје случајеви када је СПЕУ установио да одређене одредбе ССП немају довољан степен прецизности да би могле производити непосредна дејства. СПЕУ је анализом спорних одредаба споразума у случају *Demirel* дошао до закључка да оне у суштини представљају једну врсту програма, те да немају довољну прецизност: „...није могуће извући

<sup>978</sup> Вид.: Случај 265/03 *Igor Simutenkov v Ministerio de Educación y Cultura and Real Federación Española de Fútbol*, пасус 28.

<sup>979</sup> Вид.: Случај 312/91 *Metalsa Sri*, пасус 17.

<sup>980</sup> Вид.: Случај 171/01 *Wählergruppe "Gemeinsam Zajedno/Birlikte Alternative und Grüne GewerkschafterInnen/UG"*, and *Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit and Others*, пасус 58.

<sup>981</sup> Вид.: Случај 162/00 *Land Nordrhein-Westfalen v Beata Pokrzepowicz-Meyer*, пасус 44.

*закључак из члана 7 Споразума о забрани увођења нових рестрикција на окупљање породица. Члан 7...који се односи на принципе асоцијације предвиђа на веома начелним основима да ће стране уговорнице предузети све одговарајуће мјере, како опште тако и посебне, да би осигурале испуњавање обавеза на основу Споразума, те да ће се уздржати било које мјере која је у стању да угрози постизање циљева Споразума. Та одредба само намеће уговорним странама начелну обавезу сарадње у циљу постизања циљева Споразума и не може директно повјерити права појединцима која нису већ стечена на основу других одредаба Споразума.”<sup>982</sup>*

## **1.2. ДЕЈСТВА ССПЦГ У ПРАВНОМ СИСТЕМУ ЦРНЕ ГОРЕ**

Иако је предмет дисертације утврђивање спорних тачака система директних пореза Црне Горе у погледу њихове усклађености са правом ЕУ, те могућности заштите пореских обвезника када Црна Гора буде пуноправна чланица ЕУ, интересантно је анализирати могућност заштите права црногорских грађана и компанија пред црногорским правосуђем, која они стичу на основу ССПЦГ до тренутка уласка у ЕУ. У том циљу неопходно је утврдити да ли ССПЦГ има непосредну (директну) примјену у правном систему Црне Горе, као и да ли његове одредбе имају непосредна (директна) дејства у конкретном случају.

Разлика између ова два појма није увијек видљива, јер су непосредна примјена и непосредно дејство у функцији стварања угуживих права за појединце. Када говоримо о непосредној примјени, онда мислимо на начин на који међународни споразуми постају важеће право у унутрашњим правним порецима држава. Другим ријечима, непосредном примјеном се објашњава њихова судска примјена на конкретне случајеве. Непосредно дејство се пак односи на могућност појединца да стичу одређена субјективна права непосредно из међународних споразума и да се на та права позивају пред националним судовима. Према томе, чињеница да неки међународни споразум испуњава услове за непосредну примјену не значи да ће он нужно производити непосредно дејство. С друге стране, нема непосредног дејства без непосредне примјене.<sup>983</sup>

---

<sup>982</sup> Вид.: Случај 12/86 ..., пасус 24.

<sup>983</sup> Вид.: Владимир Медовић: **Међународни споразуми у праву Европске уније**, Службени гласник, 2009, стр. 133.

## 1.2.1. Непосредна примјена ССПЦГ у правном систему Црне Горе

### 1.2.1.1. Општа разматрања

Након ступања на снагу одредбе ССПЦГ омогућавају заштиту физичким и правним лицима која непосредно стичу права на основу њега и могу се на њих позивати пред судовима страна уговорница.<sup>984</sup> Пошто предлог за одлучивање о претходном питању може да упути суд државе чланице, судови придружене чланице немају то право. Они сâми дају тумачење одредаба ССП уколико треба да примијене неку његову одредбу. У крајњој линији, тумачење одредаба ССП у унутрашњем поретку придружене државе даје највиша инстанца у тој држави којој се странке могу обратити (нпр. врховни суд или евентуално уставни суд придружене чланице).<sup>985</sup>

У циљу утврђивања базичних постулата примјене ССПЦГ у правном систему Црне Горе, компаративном анализом долазимо до закључка да се, када је ријеч о државама кандидатима за чланство у ЕУ, због недостатка уставних норми које би регулисале учинке европског права, у већини држава кандидата и/или придружених држава не разликују споразуми о придруживању од осталих уговора међународног права.<sup>986</sup> Уколико занемаримо расправу о томе да ли је ССП класичан међународни уговор или има посебну правну природу<sup>987</sup>, пошто ни Црна Гора нема специфичне уставне норме везане за дејства ССПЦГ као ни права ЕУ, његов статус ће бити идентичан са оним који имају и други међународни уговори. Дакле, да бисмо дошли до закључка да ли се црногорски порески обвезници могу позивати на одредбе ССПЦГ пред правосудним органима Црне Горе, неопходно је анализирати статус међународних уговора у црногорском уставном систему.

---

<sup>984</sup> Вид.: Маја Станивуковић, Сања Ђајић: **Споразум о стабилизацији и придруживању и прелазни трговински споразум Србије и Европских заједница – правно дејство и значај**, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду, 1-2/2008. Стр. 398.

<sup>985</sup> Вид.: Маја Станивуковић: *оп. cit.*, стр. 161.

<sup>986</sup> Вид.: Siniša Rodin: *Pridruživanje ...*, стр. 224.

<sup>987</sup> По неким ауторима, положај споразума о придруживању у придруженим државама не може бити исти као онај других међународних уговора, прије свега због чињенице да они по свом садржају, циљу и сврси задиру у знатно већој мјери у ткиво националног правног система. Наравно, будући да споразуми о придруживању у техничком смислу јесу уговори међународног права, свака уговорна страна их може тумачити у свјетлу својих специфичних правних система, те је слободна изабрати своју властиту методу њихове примјене и интерпретације, као и одредити њихов положај у унутрашњем правном поретку. Међутим, изједначавање споразума о придруживању с осталим уговорима међународног права управо је супротно њиховом циљу и сврси – приближавању и коначном пуноправном чланству у ЕУ. Види више у: Siniša Rodin: **Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju u pravnom poretku Europske zajednice i Republike Hrvatske**, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, Vol. 53., бр. 3-4 (2003), стр. 7.

Устав врло јасно прецизира мјесто и дејства међународних уговора у правном систему Црне Горе: „Потврђени и објављени међународни уговори и општеприхваћена правила међународног права саставни су дио унутрашњег правног поретка, имају примат над домаћим законодавством и непосредно се примјењују када односе уређују другачије од унутрашњег законодавства...Права и слободе остварују се на основу Устава и потврђених међународних споразума...Суд суди на основу Устава, закона и потврђених и објављених међународних уговора.“<sup>988</sup>

Уставописац неспорно прихвата монистички приступ, на основу кога су потврђени и објављени међународни уговори саставни дио унутрашњег правног поретка и имају и примат у односу на законе. Такође, експлицитно се потврђује њихова непосредна примјена, тако да грађани могу остваривати права и слободе и на основу међународних споразума пред правосудним органима. Дакле, порески обвезници стичу права на која се могу позивати у правном систему Црне Горе и на основу ССПЦГ. Пошто суд суди на основу Устава, закона и међународних уговора, а међународни уговор има примат над законом и непосредно се примјењује када односе уређује другачије од унутрашњег законодавства, логичан је закључак да у случају када закон крши неко право појединца (пореског обвезника) које он има на основу ССП, овај закон не смије бити примијењен, односно, вокабуларом СПЕУ – мора бити стављен са стране (*set aside*).

Дакле, пошто је ССПЦГ несумњиво непосредно примјењив, када порески обвезник добије пореско рјешење у којем му се утврђује плаћање пореза који није смио бити наплаћен на основу одредаба ССП, пред њим се јављају двије могућности:

- 1) редовни правни лијекови у пореском поступку – у овој ситуацији, након жалбе Министарству финансија, порески обвезник има право на тужбу Управном суду, а затим и захтјев за ванредним преиспитивањем судске одлуке пред Врховним судом. Мишљења смо да би, на основу свега наведеног, и Управни суд и Врховни суд морали да примијене одредбе из ССПЦГ и пониште пореско рјешење уколико је засновано на пропису који је у супротности са међународним уговором;
- 2) уставна жалба – као што је већ речено, сваки појединац има право на подношење уставне жалбе против појединачних аката управних органа. Обухваћени су појединачни акти сваког државног органа, изузев пресуда судова и оптужних аката државних тужилаца. Стога, порески

---

<sup>988</sup> Вид.: чланови 9, 17 и 118 Устава Црне Горе ...

обвезник може и од Уставног суда тражити заштиту, јер је пореским рјешењем повријеђено његово право које му гарантује ССПЦГ (међународни уговор).

С друге стране, интересантно је анализирати могућност оспоравања валидности сâмог прописа који је у супротности са ССП. Устав експлицитно предвиђа ову могућност: „...Закон мора бити сагласан са Уставом и потврђеним међународним уговорима, а други пропис мора бити сагласан са Уставом и законом...Уставни суд одлучује: 1) о сагласности закона са Уставом и потврђеним и објављеним међународним уговорима...Кад Уставни суд утврди да закон није у сагласности са Уставом и потврђеним и објављеним међународним уговорима, односно да други пропис није сагласан са Уставом и законом, тај закон и други пропис престаје да важи даном објављивања одлуке Уставног суда.“<sup>989</sup>

Из ових формулација Устава неспорно слиједи закључак да је могуће оспоравање валидности закона пред Уставним судом у случају да није у сагласности са међународним уговором, практично на идентичан начин као и у случају његове противуставности. Као примјер можемо навести праксу Уставног суда Хрватске, који сматра да је, када је закон супротан међународном уговору, истовремено супротан и Уставу Хрватске, јер крши уставно начело владавине права.<sup>990</sup> С друге стране, из формулације да „други пропис мора бити у сагласности са Уставом и законом“, литерарним тумачењем слиједи да Уставни суд нема могућност испитивања усклађености подзаконског акта са међународним уговором. Међутим, мишљења смо да би примјеном логике Уставног суда Хрватске, Уставни суд Црне Горе могао заузети став да, уколико је подзаконски акт супротан међународном уговору, значи да је супротан и Уставу, пошто крши уставни принцип владавине права. На овај начин би надомјестио недостатак *ad litteram* уставног основа за преиспитивање усклађености подзаконских аката са међународним споразумом.

#### **1.2.1.2. Заштита права пореског обвезника на основу ССПЦГ пред правосудним органима**

Након што је установљено мјесто које ССПЦГ заузима у црногорском правном систему, као и да црногорско правосуђе мора примјењивати одредбе ССП у поступцима пред њима, поставља се далеко теже питање: да ли ће у одређеном случају порески обвезник стварно добити заштиту? Мишљења смо да би остваривање права пореских обвезника надлежна

---

<sup>989</sup> *Ibid.*, чланови 145, 149 и 152.

<sup>990</sup> Вид.: *Odluke Ustavnog suda Hrvatske U-I-925/95 i U-I-950/96.*

судска инстанца у правном систему Црне Горе требало да подвргне мисаоно-логичком поступку, који се састоји из двије фазе: 1) преиспитивање могућности непосредног дејства одредбе ССПЦГ; 2) преиспитивање могућности оправдања рестриктивне мјере на основу “заштитних пореских клаузула”.

#### 1.2.1.2.1. Непосредна дејства одредаба ССПЦГ

Прва препрека коју мора да прескочи порески обвезник у поступку резоновања надлежног суда је одлука о питању да ли одређена одредба ССПЦГ има непосредна дејства, тј. да ли она ствара субјективна права која је суд дужан да штити. Као начелни путоказ, свакако треба послужити пракса СПЕУ о непосредном дејству одредаба ССП када се оне примјењују у државама чланицама ЕУ, заснована на принципима циља и природе споразума, као и јасности и прецизности његових одредаба.

Међутим, и сâм СПЕУ експлицитно потврђује могућност да суд државе саговорнице има другачије правне ставове по питању имплементације и дејстава једне те исте одредбе ССП: „У складу са општим правилима међународног права, сваки уговор мора бити спровођен *bona fide*. Иако је свака уговорна страна одговорна за потпуно испуњење обавеза које је преузела, она је слободна да одреди погодна правна средства за његово спровођење у свом правном систему, осим ако сâм уговор, тумачен у свјетлу свог предмета и сврхе, не одређује та средства. На основу те резерве, чињеница да судови једне од држава уговорница сматрају да су одредбе уговора директно примјенљиве, док судови друге стране не признају таква директна дејства није сама по себи довољна да представља непостојање реципроцитета у примјени уговора.”<sup>991</sup>

У овом ставу СПЕУ треба обратити пажњу на констатацију да се приликом доношења одлуке о директним дејствима води рачуна о “предмету и сврси” уговора. Сматрамо овај критеријум круцијалним. Уколико погледамо преамбулу ССПЦГ, видјећемо да он има специфичан циљ – поступак након кога ће Црна Гора постати пуноправна чланица ЕУ. Из тога слиједи закључак да тумачење и примјена овог уговора мора да иде у правцу што веће идентичности са принципима и правилима права ЕУ. Овоме треба додати опште правило о тумачењу међународних уговора *favor conventionis*. Овај принцип захтијева да се сви закони од стране судова тумаче у контексту и духу међународних уговора који су саставни дио унутрашњег система државе, о чему свједочи и пракса Уставног суда Њемачке: „...У везивање за закон и право

---

<sup>991</sup> Вид.: Случај 104/81 ..., пасус 18.

*спада, такође, узимање у обзир јемстава Европске конвенције о људским правима и одлука Суда за људска права у оквиру тумачења закона...*<sup>992</sup>

Исто се може рећи и на основу чињенице да ССПЦГ садржи одредбе које експлицитно упућују на право ЕУ, нпр. дио који се односи на правила конкуренције: „Сви поступци супротни овом члану ће се оцјењивати на основу критеријума који произлазе из примјене правила о конкуренцији који се примјењују у Заједници, посебно чланова 81, 82, 86 и 87 Уговора о оснивању Европске заједнице и инструмената за тумачење које су усвојиле институције Заједнице.”<sup>993</sup> Слично у дијелу који се тиче опорезивања: „Сарадњом ће се нарочито обухватити приоритетне области повезане с *acquis*-ем Заједнице у области пореза и борбе против штетне пореске конкуренције. Елиминацију штетне пореске конкуренције би требало спровести на основу принципа Кодекса понашања за пословно опорезивање, одобреног од стране Савјета 1. децембра 1997. године.”<sup>994</sup>

Препрека признавању непосредних дејстава одређене одредбе ССПЦГ, те кореспондирајуће заштите субјективних права поједница које црпи из ње, може бити условљена и тумачењем одређених појмова од стране националног суда садржаних у истим. Први индикатор у дефинисању неког спорног правног појма је свакако национално право. Међутим, уколико би постојао недостатак ваљаних индикатора у оквиру националног правног система, логично је да се смјернице потраже у праву ЕУ, као правном систему друге стране потписнице ССПЦГ. Овај став подупире и сврха неких од најважнијих одредаба ССПЦГ. Прије свега ријеч је о “општој хармонизационој клаузули”: „Уговорне стране потврђују важност усклађивања постојећег законодавства у Црној Гори са законодавством Заједнице, као и његовог ефикасног спровођења. Црна Гора ће настојати да осигура постепено усклађивање својих постојећих закона и будућег законодавства с правним прописима Заједнице (*acquis*). Црна Гора ће осигурати адекватну имплементацију и спровођење постојећег и будућег законодавства”.<sup>995</sup>

Сличне “ЕУ пријатељске” ставове приликом тумачења одредаба приступних споразума су исказали и неки национални судови држава које су накнадно постале чланице ЕУ. Примјер за то је Уставни суд Пољске, који је сматрао да обавеза осигурања усклађености законодавства

<sup>992</sup> Вид.: BVerfGE 111, 307 (Berücksichtigung der EMRK), у: **Изабрane одлуке Њемачког Уставног суда**, Konrad Adenauer Stiftung, 2009, стр. 600.

<sup>993</sup> Вид.: члан 73 став 2 Споразума о стабилизацији ... Напомињемо да је ово само једна од одредаба ове врсте, нпр. у овом члану постоје још двије сличне одредбе (став 7 и став 9а).

<sup>994</sup> *Ibid.*, члан 100 став 2.

<sup>995</sup> *Ibid.*, члан 72 став 1.

(коју првенствено имају парламент и влада) резултира и обавезом да се постојеће законодавство тумачи на начин да се осигура највећи могући степен усклађености.<sup>996</sup> Сличне ставове је исказао и Врховни суд Чешке у случају *Skoda Auto*, који се тичао права конкуренције, прецизније злоупотребе доминантног положаја на тржишту.<sup>997</sup> У истом је најмоћнија чешка фирма оспорила одлуку анти-траст тијела Чешке, тврдећи да право ЕУ није обавезујући извор права у праву Чешке, те да стога оно не може бити узето у обзир приликом тумачења у поступку пред домаћим судом. Врховни суд је одбацио ове ставове: „*Заштита слободне трговине је посебна у смислу да национално право често није довољно, па је зато често обогаћено примјеном правила која се користе у државама са дугом анти-траст традицијом (Њемачка, САД). Због тога (Анти-траст закон Чешке из 1991) је примио базичне идеје из Уговора у Риму, посебно већ помињаних чланова 85, 86 и 92; ово је било из перспективе хармонизације правних система Европских заједница и Чешке Републике апсолутно неопходно.*”<sup>998</sup> Стога је Врховни суд закључио да није било погрешно уколико су јавне власти тумачиле чешке анти-траст прописе досљедно са судском праксом СПЕУ и Комисије ЕУ. Овакве ставове Врховног суда потврдио је и Уставни суд Чешке, који је сматрао да су оснивачки уговори ЕУ засновани на истим вриједностима и принципима као и Устав Чешке, те је стога тумачење права ЕУ од стране власти ЕУ ваљано и за тумачење кореспондирајућих чешких правила.<sup>999</sup>

Међутим, треба истаћи да национални суд формално правно не посједује ову обавезу, јер су прописи ЕУ, као и пракса СПЕУ, правни извори који не чине дио унутрашњег права Црне Горе. У том правцу иде и пресуда Уставног суда Мађарске у једном интересантном случају, из периода прије него што је Мађарска постала чланицом ЕУ, покренутом од стране професора Berke sa ELTE Универзитета у Будимпешти. Уставни суд је дилему из иницијативе уобличио у оквиру питања: питање уставности је да ли одредбе домаћег права другог субјекта међународног права, другог независног система јавних овлашћења и аутономног правног система могу бити примијењене директно од стране мађарских државних органа, а да те

<sup>996</sup> Вид.: Zdenek Kühn, Ann Arbor: **Making of European Transnational Constitution – Some Central European Perspectives**, (y: *The Treaty on a Constitution For Europe Perspectives After The IGC*, eds. Ingolf Pernice/Jiří Zemánek), NOMOS, 2005, стр. 10.

<sup>997</sup> Вид.: Jiří Zemánek: **The Constitutional Courts in the New Member States and the Uniform Application of European Law**, (y: *The Future of European Judicial System in a Comparative perspective*, eds. Ingolf Pernice/Juliane Kokott/Cheryl Saunders), NOMOS 2006, стр. 258.

<sup>998</sup> Вид.: Zdeněk Kühn: **The Application of European Law in the New Member States: Several (Early) Predictions**, German Law Journal, Vol. 06 No. 03, стр. 566-567.

<sup>999</sup> Вид.: Zdeněk Kühn: **European law in the empires of mechanical jurisprudence: the judicial application of European law in Central European candidate countries**, Croatian Yearbook of European Law and Policy; Vol.1. No.1, стр. 7.

инострани норми јавног права нису прије тога постале саставни дио мађарског права?<sup>1000</sup> Спорни члан 62 став 2 Европског споразума Мађарске се односио на јако уопштене смјернице које упућују на правила из права ЕУ: „Сви поступци супротни овом члану ће се оцјењивати на основу критеријума који произлазе из примјене правила из чланова 85, 86 и 92 Уговора о оснивању ЕЕЗ.“<sup>1001</sup> Уставни суд је заузео становиште да би директна примјена секундарног законодавства ЕУ као и праксе СПЕУ представљала повреду суверенитета.<sup>1002</sup> Прецизније, примјена појединих спорних критеријума Европског споразума Мађарске (оних који садрже начелна упућивања на законодавство и праксу ЕУ) захтијева њихову претходну потврду, инкорпорацију, трансформацију или проглашавање у домаћем праву, који су неопходни за примјену међународних уговора на основу права Мађарске.<sup>1003</sup>

Овај став сматрамо исправним. Интересантно је примјетити да ССПЦГ у члану 73 став 2 предвиђа идентичну обавезу: „Сви поступци супротни овом члану ће се оцјењивати на основу критеријума који произлазе из примјене правила о конкуренцији који се примјењују у Заједници, посебно чланова 81, 82, 86 и 87 Уговора о оснивању Европске заједнице и инструмената за тумачење које су усвојиле институције Заједнице.“ Дакле, када је ријеч о овој или сличној уопштеној формулацији, која упућује на неке недовољно прецизне критеријуме права ЕУ, црногорско правосудје јој не смије признати директна дејства. Слично, већ помињано, одређивање у члану 100 ССПЦГ, које говори о елиминацији штетне пореске конкуренције, на основу принципа Кодекса понашања за пословно опорезивање, у поступку пред надлежним црногорским судом у правном смислу не значи ништа. Уз то, предметни правни документ је саставни дио правног система ЕУ, а Црна Гора није њена чланица. Стога, национални суд без уставом предвиђеног поступка усвајања и ратификације, нема уставна овлашћења да примјењује правни акт неког другог правног система. Све док критеријуми из неког акта права ЕУ не буду имплементирани у

---

<sup>1000</sup> Вид.: János Volkai: **The Application of the Europe Agreement and European Law in Hungary: The Judgment of an Activist Constitutional Court on Activist Notions**, Harvard Jean Monnet Working Paper 8/99, стр. 4, 5, 14, 15.

<sup>1001</sup> Вид.: Europe Agreement establishing an association between the European Communities and their Member States, of the one part, and the Republic of Hungary, of the other part, Brussels, 16.12.1991.

<sup>1002</sup> Вид.: Darinka Pijani: **Constitutional Courts in Central and Eastern Europe and their Attitude towards European Integration**, European Journal of Legal Studies, Vol. 1, No. 2, стр. 8.

<sup>1003</sup> Међутим, интересантно је указати на веома брзу измјену ставова везану за примјену права ЕУ након приступања Мађарске ЕУ. На основу судске праксе Врховног суда Мађарске, мађарски судови чине редовне судове ЕУ, па је тумачење неког правног питања дато од стране СПЕУ апсолутне природе, везано за принцип супремације права, у смислу да одредбе права ЕУ имају примат над мање заштићеним принципима националног права, па чак и уставног права. У том смислу види: Marton Farju, Flora Fazekas: **The Reception of European Union Law in Hungary – The Constitutional Court and the Hungarian Judiciary**, Common Market Law Review 48, 2011, Kluwer Law International, стр. 1964-1967.

црногорски правни систем, у виду закона или подзаконског акта, правосудни органи нису обавезни да их примјењују.

Мишљења смо да ове ставове потврђује и пракса СПЕУ, коју најбоље предочава случај *Savas*, у којем је једно од питања било да ли одредбе чланова 12 и 13 Споразума са Турском имају непосредна дејства. Предметне одредбе имају идентичну формулацију и садржај са поменутим одредбама ССПЦГ: „Члан 12 предвиђа: Уговорне стране су сагласне да ће бити вођене члановима 48, 49 и 50 Уговора о оснивању Заједнице у сврху прогресивног обезбјеђивања слободе кретања радника између њих...Члан 13 предвиђа: Уговорне стране су сагласне да ће бити вођене члановима 52 до 56 и 58 Уговора о оснивању Заједнице у сврху укидања рестрикција на слободу оснивања између њих.”<sup>1004</sup> СПЕУ је у овом предмету заузео став да спорне одредбе споразума немају непосредна дејства: „Јасно је да, као и члан 12, који се тиче слободе кретања радника, члан 13 Споразума о асоцијацији само установљава у начелним оквирина, са упућивањем на одговарајуће одредбе ЕЗ Уговора, принцип елиминације рестрикција слободе оснивања између уговорних страна и сâм по себи не установљава прецизна правила у сврху остваривања тог циља.”<sup>1005</sup>

#### 1.2.1.2.2. Примјена “заштитних пореских клаузула”

Иако национални суд утврди да је одређена одредба ССП примјенива, одређена пореска мјера може бити оправдана неком од “заштитних пореских клаузула”. Под ову врсту клаузула ССПЦГ могу се начелно подвести одредбе везане за могућност одступања од примјене правила предвиђених Главом V (кретање радника, оснивање привредних друштава, услуге и капитал). Ријеч је о двије групе норми које би због своје природе у поступку пред националним судом могле имати улогу оправдања од јавног интереса дискриминаторних и рестриктивних мјера држава чланица ЕУ у поступку пред СПЕУ: „Ниједна одредба ове Главе се неће тумачити као спречавање уговорних страна да усвоје или спроведу било коју мјеру чији је циљ спречавање избегавања или утаје пореза, у складу са пореским одредбама Споразума о избегавању двоструког опорезивања и других пореских аранжмана или домаћег фискалног законодавства...Ниједна од одредби ове Главе се неће тумачити као спречавање држава чланица и Црне Горе да примјењују релевантне одредбе њиховог фискалног

<sup>1004</sup> Вид.: Случај 37/98 *The Queen v Secretary of State for the Home Department, ex parte Abdulnasir Savas*, пасуси 7-8.

<sup>1005</sup> *Ibid.*, пасус 42.

законодавства и да разликују пореске обвезнике који нису у идентичној ситуацији, посебно у погледу њиховог пребивалишта.”<sup>1006</sup>

Дакле, ове двије уопштене “заштитне пореске клаузуле” начелно подразумевају да обје стране уговорнице задржавају право да врше дискриминацију лица у вези са примјеном анти-евазионих норми, као и у случају нерезидената. Када је ријеч о садржини ових одредаба унутар правног система ЕУ, могуће је донекле разумјети поље њихове примјене. Нпр. у складу са правилима из пресуде *Saint-Gobain*, уколико би нека држава чланица ЕУ, која са Црном Гором има уговор о избјегавању двоструког опорезивања, који садржи норму засновану на чл. 24, став 3 Модел-конвенције ОЕCD, а није сталној пословној јединици компаније која је резидент Црне Горе, лоцираној на територији те државе чланице, пружила погодности које обезбјеђује уговор под истим условима као што су они који се примјењују на резидентне компаније, она то неће морати да учини под пријетњом ССПЦГ, јер у примјени релевантних одредаба свог пореског законодавства може да разликује пореске обвезнике који нису у истој ситуацији, нарочито с обзиром на њихово резидентство.<sup>1007</sup> Међутим, предметна клаузула ССПЦГ се може широким тумачењем проширити на сваку дискриминаторну пореску мјеру која је уперена против нерезидентних лица, пошто је могуће да државе уговорнице “разликују пореске обвезнике који нијесу у идентичној ситуацији, посебно у погледу њиховог резидентства”. Слично, заштитна пореска клаузула везана за могућност да државе уговорнице “усвоје или спроведу било коју мјеру чији је циљ спречавање избјегавања или утаје пореза” пружа могућност оправдања било које врсте дискриминаторне мјере у виду анти-евазионог законодавства. Ова могућност је посебно релевантна када је ријеч о примјени пореза по одбитку из ЗПДПЛ на услуге које пружа нерезидентно правно лице.<sup>1008</sup>

Мишљења смо да, нажалост, и пракса СПЕУ иде у овом правцу, што потврђују случај *Kondova*, случај *Głoszczuk* и случај *Barkoci and Malik*. По неким мишљењима, ове пресуде указују да СПЕУ није спреман да дјелује као други чувар процеса проширења заједно са Комисијом ЕУ.<sup>1009</sup> У истим је СПЕУ, иако заузимајући став да су спорне одредбе ССП директно примјениве, на крају анализе ускратио жалбоца заштите у конкретном случају, сматрајући да његова права

<sup>1006</sup> Вид.: члан 68 ставови 2-3 Споразума о стабилизацији ...

<sup>1007</sup> Види у том смислу: Гордана Илић-Попов, Дејан Поповић: *op. cit.*, стр. 28.

<sup>1008</sup> Види доље, стр. 299.

<sup>1009</sup> Joe Mc Mahon: **With or Without Me: the ECJ Adopts a Pose of Studied Neutrality Towards EU Enlargement**, *International and Comparative Law Quarterly*, vol 51, October 2002, стр. 981.

нису повријеђена, тј. да држава чланица има право да врши дискриминацију држављана друге државе уговорнице.

Добар примјер примјене “заштитних клаузула” може бити британски случај *Głoszczuk*. У истом се пољски држављанин позвао на одредбе члана 44(3) Европа споразума Пољске у вези са слободом оснивања на територији Велике Британије. Иако је СПЕУ сматрао да одредбе овог члана имају непосредно дејство, заузео је став да дискриминација у конкретном случају не постоји: „...ова права нису привилегије апсолутне природе, пошто њихово вршење може у неким ситуацијама бити ограничено нормама државе чланице које се односе на улазак, боравак и слободу оснивања пољских држављана...”<sup>1010</sup> У конкретном случају, улазак и боравак пољског држављанина је био условљен дискреционом оцјеном британских власти да исти има довољна финансијска средства за отпочињање активности, као и разумне шансе да у томе успије. Оправданост овакве британске мјере СПЕУ је засновао на једној од “заштитних клаузула” из члана 58(1) Европа споразума Пољске: „...У сврху Главе IV овог Споразума, ништа у Споразуму неће спријечити Уговорнице од примјене својих закона и прописа у погледу уласка и боравака, рада, радних услова и слободе оснивања физичких лица и пружања услуга, под условом да их оне не примјењују на начин да пониште или наруше користи стечене од било које стране у складу са неком посебном одредбом овог Споразума...”<sup>1011</sup>

Интересантно је примјетити да и ССПЦГ садржи практично идентичну одредбу: „За потребе ове Главе, ништа из овог Споразума неће спречавати уговорне стране да примјењују своје законе и прописе који се односе на улазак и боравак, запошљавање, радне услове, пословно настањивање физичких лица и пружање услуга, посебно у погледу додјеливања, обнављања или одбијања дозволе за боравак, под условом да их при томе не примјењују на начин да поништавају или умањују користи које има било која од страна на основу услова из одређене одредбе овог Споразума. Ова одредба неће утицати на примјену члана 65.”<sup>1012</sup> Из наведеног случаја *Głoszczuk* очигледно је да су дискрециона овлашћења СПЕУ у процјени могућности оправдања рестриктивне мјере јако велика. Сматрамо да *mutatis mutandis* исто важи и за надлежни суд Црне Горе када треба да одлучи у идентичном или сличном случају.

---

<sup>1010</sup> Вид.: Случај 63/99 The Queen v Secretary of State for the Home Department, ex parte Wiesław Głoszczuk and Elżbieta Głoszczuk, пасус 86.

<sup>1011</sup> *Ibid.*, пасус 8.

<sup>1012</sup> Вид.: члан 66 Споразума о стабилизацији ...

### 1.2.2. Дејства одлука Савјета за стабилизацију и придруживање у правном систему Црне Горе

С обзиром на блискост и ширину веза које стварају, ССП захтијевају одговарајући институционални оквир, те стога редовно предвиђају постојање заједничког тијела, Савјета за придруживање, које је задужено за спровођење споразума, рјешавање спорова и даљи развој односа између уговорних страна.<sup>1013</sup> Он ће се састајати на одговарајућем (министарском) нивоу у редовним временским интервалима или када то околности захтијевају.<sup>1014</sup> Сходно наведеном, ССПЦГ у оквиру поглавља гдје се налазе одредбе везане за институционални оквир, предвиђа оснивање следећих мјешовитих тијела, састављених од представника ЕУ и Црне Горе: Савјет за стабилизацију и придруживање, Одбор за стабилизацију и придруживање и Парламентарни одбор за стабилизацију и придруживање. Такође, у случају да постоји спор везан за тумачење и спровођење ССПЦГ између уговорних страна, а исте нису у стању да га ријеше у року од два мјесеца од дана покретања поступка, постоји могућност да спор буде повјерен арбитражи у складу са Протоколом 7.<sup>1015</sup>

Што се тиче правних дејстава одлука Савјета у правном систему ЕУ, СПЕУ је изградио јасне смјернице у својој пракси. На сличним принципима везаним за установљавање своје надлежности у односу на споразуме о асоцијацији, СПЕУ потврђује надлежност и за тумачење аката органа основаних на бази истих: „...Пошто је директно повезана са Споразумом о асоцијацији, Одлука бр. 2/80 чини, од њеног ступања на снагу, саставни дио комунитарног правног система.”<sup>1016</sup> Као што је потврдио непосредна дејства одређених одредаба споразума о асоцијацији, на истим критеријумима установљава непосредна дејства одлука органа основаних за њихово спровођење: „...Исти критеријуми се примјењују при установљавању да ли одредбе одлуке Савјета за асоцијацију могу имати директна дејства...Члан 2(1)(б) Одлуке бр. 2/76 и трећа алинеја члана 6(1) Одлуке бр. 1/80 подржавају, на јасан, прецизан и безуслован начин, право турског радника да након одређеног броја година законитог запослења у држави чланици ужива слободан приступ сваком плаћеном запослењу по његовом избору.”<sup>1017</sup>

<sup>1013</sup> Вид.: Владимир Медовић: **Споразум о стабилизацији и придруживању са праксом Суда правде ЕУ**, Службени гласник, 2011, стр. 63.

<sup>1014</sup> Вид.: Снежана Зечевић: **Израда и усклађивање националних прописа с прописима Европске уније**, Нова књига, Подгорица, 2009, стр. 105.

<sup>1015</sup> Вид.: чланови 119-130 Споразума о стабилизацији ....

<sup>1016</sup> Вид.: Случај 30/88 Hellenic Republic v Commission of the European Communities, пасус 13.

<sup>1017</sup> Вид.: Случај 192/89 S. Z. Sevince v Staatssecretaris van Justitie, пасуси 15 и 17.

Када је ријеч о правним дејствима одлука Савјета у правном систему Црне Горе, пошто без њихове непосредне примјене нема ни непосредних дејстава, потребно је установити њихов статус везан за могућност примјене пред националним правосудним органима. Сматрамо да ову дилему најбоље осликава дискусија везана за Закон о примјени ССП Хрватске. Исти садржи одредбе које не дозвољавају непосредну примјену одлука Вијећа за стабилизацију и придруживање Хрватске у свим ситуацијама: „Одлуке Вијећа за стабилизацију и придруживање и Привременог одбора чијим се садржајем мијења или допуњује Споразум о стабилизацији и придруживању између Републике Хрватске и Еуропских заједница и њихових држава чланица, односно Привремени споразум о трговинским и с њима повезаним питањима између Републике Хрватске и Еуропске заједнице проводе се сукладно поступку потврђивања међународних уговора...Одлуке Вијећа за стабилизацију и придруживање и Привременог одбора које захтијевају доношење нових или измјену постојећих закона проводе се сукладно поступку за доношење закона...Одлуке Вијећа за стабилизацију и придруживање и Привременог одбора, осим оних наведених у ставку 1. и 2. овога чланка, проводе се путем одлуке, закључака и других аката Владе Републике Хрватске.”<sup>1018</sup> Постоје ставови да се путем ових спорних одредби прихвата радикално дуалистичко гледиште, према којем одлуке савјета треба да буду ратификоване од стране Владе, а у одређеним случајевима и Скупштине и да то представља одступање од уставом уређеног монистичког начела према коме ратификовани међународни уговори чине дио националног права, па се поставља питање уставности предметних одредби.<sup>1019</sup>

Међутим, по нашем мишљењу, ово становиште не може бити у потпуности подржано. Принцип из првог става спорног члана Закона, да одлуке које својим садржајем мијењају или допуњују ССПЦГ не смију имати непосредну примјену, треба у потпуности подржати. Уколико то не би био случај, постојала би могућност да се одлукама Савјета мијењају међународно преузете обавезе из ССПЦГ, у смислу њиховог смањивања или проширења. На овај начин Савјет би био стављен ван уставног система Црне Горе. Ниједна државна институција не може да мијења (увећава или сужава) обавезе које проистичу из међународних аката усвојених у за то предвиђеној уставној процедури. Пошто је ССПЦГ морао да прође уставом предвиђени поступак ратификације, свака његова измјена у садржинском смислу, да ли формално у облику директних измјена његових одредаба, или одлуком Савјета, мора да

<sup>1018</sup> Вид.: Закон о provedби споразума о стабилизацији и придруживању, Народне новине, Међународни уговори, бр. 15/2001.

<sup>1019</sup> Види више у: Siniša Rodin: Pridruživanje ..., стр. 227; Siniša Rodin: Sporazum ..., стр. 16.

прође идентичну процедуру. Сматрамо и да сâм ССПЦГ подупиरे ово становиште, јер експлицитно наводи да Савјет доноси одлуке “у оквиру”<sup>1020</sup> истог: „*Савјет за стабилизацију и придруживање је, ради остваривања циљева овог Споразума, овлашћен да доноси одлуке у оквиру овог Споразума, у случајевима који су њиме утврђени.*”<sup>1021</sup>

Дакле, основни принцип од којег треба да зависе дејства одлука Савјета јесте њихова садржина. Уколико мијењају обавезе које постоје у ССПЦГ, онда би њихова примјена морала да буде условљена ратификацијом у процедури предвиђеној Уставом. Са друге стране, уколико се одлуком само појашњавају или ближе дефинишу постојеће обавезе из ССПЦГ, онда оне треба да имају директну примјену пред црногорским правосуђем. Примјеном логике СПЕУ, да су одлуке ових тијела “директно повезане са Споразумом”, те да “зато чине саставни дио правног система ЕУ”, исте треба сматрати саставним дијелом правног система Црне Горе, јер у ширем смислу чине правни режим ССПЦГ, а непосредно дејство се оцјењује на основу критеријума јасности и прецизности.

Када је ријеч о ставу 2 и 3 спорног члана хрватског Закона, да је за спровођење одлука које не мијењају обавезе из ССП Хрватске неопходна измјена закона или формална одлука Владе, сматрамо исправним становиште о неуставности ових одредаба. Пошто Устав Црне Горе предвиђа да међународни уговори имају примат над законима, онда би овакво рјешење било супротно Уставу. Другим ријечима, свако условљавање примјене одлука Савјета којима се не мијењају обавезе из ССПЦГ, већ се њима врши њихово појашњавање, неком процедуром или одлуком било којег државног органа било би неуставно. Стога смо мишљења да у оваквим ситуацијама црногорски судови треба да признају непосредну примјену оваквих одлука Савјета, а непосредна дејства би зависила од критеријума прецизности и јасноће њених одредаба. Сматрамо да је овај став и у складу са праксом СПЕУ. У случају *Hellenic Republic v Commission*, Грчка је пред СПЕУ оспорила непосредну примјену одлуке Савјета за имплементацију споразума о асоцијацији Турске, на основу одредаба међувладиног споразума које предвиђају да свака одлука овог тијела треба да буде једногласно потврђена од стране Савјета ЕУ, а након консултација са Комисијом ЕУ. Међутим, СПЕУ је подржао став Комисије ЕУ да није у свим случајевима неопходна ова формална потврда од стране Савјета ЕУ, јер су критеријуми садржани у спорној одлуци довољно јасни: „...*Формулација одредаба*

<sup>1020</sup> Сличну формулацију налазимо и у члану 112 ССП Хрватске: „...*доноси одлуке унутар досега овог Споразума...*“

<sup>1021</sup> Вид.: члан 121 Споразума о стабилизацији ...

*Одлуке бр 2/80 им, дакле, даје могућност да буду примијењени без претходног усвајања допунских мјера. У складу са тим, члан 2 Међувладиног споразума не мора бити примијењен...*<sup>1022</sup>

## **2. УСКЛАЂЕНОСТ СИСТЕМА ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА ЦРНЕ ГОРЕ СА ПРАВИЛИМА ИЗ ПРАКСЕ СПЕУ**

Анализа која слиједи представља оцјену усклађености најважнијих позитивних прописа, као и пореске праксе Црне Горе из области директних пореза са правилима из праксе СПЕУ, везана искључиво за примјену основних слобода. Наравно, неопходно је истаћи да се иста не може сматрати коначним списком одредаба неусклађених са правом ЕУ. Два су разлога за то. Прво, природа правила СПЕУ у предметној материји доводи до ситуација да некада није могуће са сигурношћу апстраховати правило из пресуде СПЕУ. Са друге стране, пракса показује да је често немогуће донијети дефинитвни закључак о усклађености националне одредбе са правом ЕУ, јер и мале разлике између сличних пореских норми и праксе пореских органа, или њихова примјена на различита чињенична стања, могу произвести различите резултате.

### **2.1. ТРЕТМАН НЕРЕЗИДЕНТА У ДРЖАВИ ИЗВОРА**

#### **2.1.1. Правила из праксе СПЕУ**

##### **2.1.1.1. Сталне пословне јединице нерезидентних компанија**

У својој пракси СПЕУ установљава приступ да се из угла државе извора, као опште правило, ситуација резидената и нерезидената не може сматрати идентичном. Предметно правило омогућава државама чланицама да примјењују различите пореске норме у односу на ове двије групе уколико постоји објективна и релевантна разлика између њихових ситуација.<sup>1023</sup> Међутим, принцип једнаког третмана права ЕУ, примјењиван у оквиру слободе оснивања, подразумијева да нерезидентне ЕУ компаније имају слободу да изаберу правну форму оснивања (стална пословна јединица или филијала) без дискриминације или рестрикција када

---

<sup>1022</sup> Вид.: Случај 30/88 ..., пасус 16.

<sup>1023</sup> Вид.: Lari Hintsanen: **Attribution of Income to Permanent Establishments under EC Law**, European Taxation, April 2003, International Bureau of Fiscal Documentations, стр. 114.

се стална пословна јединица и филијала налазе у упоредивој ситуацији по питању предметног пореског третмана.<sup>1024</sup>

Базична правила везана за порески третман нерезидентних правних лица, тачније порески третман сталних пословних јединица, у поређењу са резидентним компанијама, СПЕУ први пут установљава у случају *Avoir Fiscal*. Француске власти су недоступност пореског кредита иностраној сталној пословној јединици покушале оправдати чињеницом да није могуће поредити ситуацију резидената и нерезидента. Поред осталих, сматрамо интересантним аргументе француских власти који указују на повољнији правни третман сталне пословне јединице, а који представљају неку врсту компензације за недоступност пореског кредита: 1. могу користити капитал и одређене пословне просторије нерезидентне компаније, а имају користи и од репутације те компаније као и обезбјеђења у виду солвентности коју она пружа; 2. немају обавезу плаћања такси које компаније основане у складу са француским прописима морају да плате приликом оснивања и повећања капитала, као и у случају трансформација и др; 3. компаније у случају расподеле дивиденде плаћају додатни порез (*précompte*); 4. поред осталих хартија од вриједности, могу држати акције иностраних компанија на француској берзи, као и непостојање финансијских ограничења код ове врсте инвестиција.<sup>1025</sup>

Слично, у случају *CLT-UF* вриједи поменути покушај њемачких власти да различит порески третман оправдају разликом у правној природи између прихода сталне пословне јединице и резидентне компаније, јер приходи расподијељени од стране филијале матичној компанији нису више средства те филијале, док профит трансферисан од стране сталне пословне јединице својој централи је и даље дио средстава исте компаније. СПЕУ није прихватио ову аргументацију: „У оба случаја [расподјела профита филијале матичној компанији и трансфер профита у оквиру компаније] профит је стављен на располагање компанији која контролише филијалу, односно сталну пословну јединицу. Једина стварна разлика између ове двије ситуације лежи у чињеници да расподела профита филијале матичној компанији претпоставља постојање формалне одлуке о тој ствари, док је профит огранка компаније дио средстава те компаније, чак и у одсуству формалне одлуке...чак и да профит расподијељен од стране филијале матичној компанији није више дио средстава филијале, овај

---

<sup>1024</sup> Вид.: Lieven A. Denys: **Belgium – The Concept of Permanent Establishment Revised and Other Reflections Beyond**, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 442.

<sup>1025</sup> Вид.: Случај 270/83 ..., III (1.b.).

*профит би и даље могао бити на располагању филијали од стране матичне компаније у облику основног капитала или зајма од стране акционара...*<sup>1026</sup>

Дакле, СПЕУ није прихватио ове врсте оправдања тврдњом да не постоји објективна разлика у пореском третману резидената и нерезидената (сталних пословних јединица): „...мога се примјетити у овом случају да француски порески закон не прави разлику по питању утврђивања дохотка подвргнутог порезу на добит компанија између компанија које имају своје сједиште у Француској и оранака смјештених у Француској компаније чије је сједиште у иностранству...оба су подвргнута опорезивању профита оствареног пословањем у Француској...”<sup>1027</sup> Дакле, основно правило које установљава СПЕУ у поређењу резидентних и нерезидентних правних лица везано је за начин утврђивања пореске обавезе. Прецизније, уколико национално законодавство на идентичан или макар јако сличан начин дефинише законски опис пореског чињеничног стања који се односи на одређење пореског обвезника, пореског објекта и пореске основице, онда мора примјењивати идентичну пореску стопу (ниво пореског терета) и на идентичан начин омогућити доступност пореских олакшица или сличних пореских погодности. Ово правило је јасно исказано у случају *Royal Bank of Scotland*, у којем је СПЕУ као неусклађене са правом ЕУ огласио грчке норме које су предвиђале вишу стопу пореза на профит сталне пословне јединице у односу на профит локалних компанија: „Што се тиче метода за утврђивање пореске основице, грчко законодавство, између компанија које своје сједиште имају у Грчкој и компанија које имају сједиште у некој другој држави чланици а посједују сталну пословну јединицу у Грчкој, не установљава било какву разлику која би могла оправдати другачији третман између ове двије врсте компанија.”<sup>1028</sup>

Пошто сједиште компаније представља одлучујућу чињеницу везивања за порески систем одређене државе, СПЕУ је заузео став да би различит третман заснован искључиво на чињеници да се сједиште компаније налази у другој држави чланици лишио сваког смисла права које појединац има на основу слободе кретања загарантоване УФЕУ. На овај начин, СПЕУ изједначава услове пословања сталних пословних јединица и филијала у оквиру ЕУ. Ограничавајући стопе пореза на добит компанија на ниво који се примјењује на локалне компаније, СПЕУ осигурава да сталне пословне јединице неће бити у подређеном положају у односу на филијале које имају пореске погодности на основу Директиве *Parent-Subsidiary*, која забрањује порез по одбитку на расподијељене приходе матичној компанији основаној у некој

<sup>1026</sup> Вид.: Случај 253/03 ..., пасуси 23-24.

<sup>1027</sup> Вид.: Случај 270/83 ..., пасус 19.

<sup>1028</sup> Вид.: Случај 311/97 ..., пасус 28.

другој држави чланици.<sup>1029</sup> Мишљења смо да се овакав концепт може сматрати логичним јер је прије усвајања Директиве *Parent-Subsidiary*, често виша стопа пореза на профит сталних пословних јединица била компензација за непостојање пореза по одбитку на расподијељени профит, који је постојао у случају расподјеле профита компанија. Увођењем у игру правила Директиве *Parent-Subsidiary*, укидање предметног пореза довело је до повољнијег пореског статуса расподијељеног профита у случају филијала, те својим правилима СПЕУ изједначава у пореском смислу ова два правна облика обављања пословне активности.

Управо на овај начин СПЕУ афирмише концепт слободе избора правне форме пословања: „...чињеница да осигуравајуће компаније чије се сједиште налази у другој држави чланици имају могућност да користе слободу оснивања на начин што ће основати филијалу у циљу стицања користи од пореског кредита, не може да оправда различит третман. Друга реченица првог параграфа члана 52 изричито оставља на слободу привредницима да изаберу одговарајућу правну форму у којој ће спроводити своје активности у другој држави чланици и та слобода избора не може бити ограничена дискриминаторним пореским одредбама.”<sup>1030</sup>

Мишљења смо да је предметни став СПЕУ веома дискутабилан. Уколико занемаримо комерцијалне факторе и овај општи принцип права ЕУ сагледамо искључиво кроз његову пореску димензију, сматрамо да је могуће доћи до потпуно супротног закључка. У ствари, изједначавајући у потпуности порески третман сталне пословне јединице и филијале, СПЕУ на овај начин ограничава слободу избора. Може се рећи да она практично више и не постоји, јер је за иностраног инвеститора, са пореског аспекта, потпуно небитно да ли врши улагање кроз један или други правни облик, јер ће пореске посљедице бити исте.

Дакле, СПЕУ сматра да држава извора мора да третира резиденте и сталне пословне јединице у пореске сврхе на идентичан начин уколико су ситуације упоредиве.<sup>1031</sup> Ако су опорезовани на идентичан начин и нема објективне разлике у ситуацијама, и једни и други морају имати право на идентичне пореске повластице. Другим ријечима, слобода оснивања у држави извора претпоставља давање “националног третмана”.<sup>1032</sup> Забрана дискриминације укључује како

---

<sup>1029</sup> Вид.: Jonathan S. Schwarz: **Cross-Border Corporate Structures and Financing: The Impact of European Court Decisions on Tax Discrimination**, Bulletin for International Taxation, March 2000, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 113-114.

<sup>1030</sup> Вид.: Случај 270/83 ..., пасус 22.

<sup>1031</sup> Вид.: Maria Svensson, Axel Hilling: **Legislative Changes Following the Saint-Gobain Decision**, European Taxation, November 2001, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 449.

<sup>1032</sup> Вид.: Tom O'Shea: Freedom ..., стр. 263.

унутрашње законодавство тако и билатералне пореске уговоре.<sup>1033</sup> Речено другачије, право ЕУ приморава државе чланице да прошире све пореске погодности на које имају право држављани/резиденти те државе на сталне пословне јединице без обзира на то из чега оне проситичу: домаћи прописи, међународни уговори, управна пракса или процедуре, итд.<sup>1034</sup>

Принцип проширења обавезе једнаког третмана сталних пословних јединица на основу права ЕУ, у односу на пореске погодности које пружају билатерални порески уговори, израђен је у случају *Saint Gobain*. У овом случају њемачке пореске власти су одбиле да омогуће сталној пословној јединици француске компаније пореске повољности (изузимање примљених дивиденди из иностраних извора), резидентним компанијама које пружају билатерални порески уговори које је Њемачка закључила са САД и Швајцарском. У срцу одлуке СПЕУ у случају *Saint Gobain* је конфликт два правна концепта: концепт слободе секундарног оснивања (*secondary establishment*), који потиче из права ЕУ и концепта примјене пореских уговора, који извире из међународног пореског права. Исти постоји због чињенице да на основу права ЕУ није битно да ли компанија предузима активности у другој држави чланици кроз сталну пословну јединицу или кроз филијалу. Из перспективе међународног пореског права, међутим, стална пословна јединица није “резидент” сходно билатералним пореским уговорима, те стога остварује само ограничену заштиту на основу њих (нпр. има само права која су посебно примјенљива на сталне пословне јединице на основу уговора).

У случају *Saint Gobain*, СПЕУ је одлучио да је уско значење појма “резидент” из билатералних пореских уговора у супротности са правом ЕУ.<sup>1035</sup> Другим ријечима, СПЕУ је заузео став да држава чланица мора да пружи сталној пословној јединици национални третман и у погледу билатералних пореских уговора. Ова обавеза постоји и у случају билатералних пореских уговора закључених са државама које нису чланице ЕУ: „У случају уговора о избјегавању двоструког опорезивања закљученог између државе чланице и државе која није чланица ЕУ, принцип националног третмана захтијева да држава чланица која је страна уговорница омогући сталној пословној јединици нерезидентне компаније предности које пружа уговор под истим условима попут оних који се примјењују на

---

<sup>1033</sup> Вид.: Ana Paula Dourado: **From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft case – scope of non-discrimination of permanent establishments in the EC Treaty and most-favored-nation clause in EC Member States tax treaties**, EC Tax Review, 2002-3, Kluwer Law International, стр. 147.

<sup>1034</sup> Вид.: Adolfo J. Martín Jiménez, F. Alfredo García Prats, José M. Calderón Carrero: **Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law – The Saint-Gobain Decision of the ECJ**, Bulletin for International Taxation, June 2001, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 244.

<sup>1035</sup> Вид.: Hans van den Hurk, Arthur Anderson: **Did the ECJ's Decision in Saint-Gobain Change International Tax Law**, Bulletin for International Taxation, April 2001, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 155.

резидентне компаније.”<sup>1036</sup> Давање повољности из билатералних пореских уговора сталној пословној јединици предствало би једнострану њемачку мјеру, која не утиче на државе уговорнице које нису чланице ЕУ, или која њима не намеће било какву нову обавезу.<sup>1037</sup> СПЕУ је у пресуди експлицитно потврдио овај став који је преузео из мишљења АГ: „Ови аргументи не спречавају Савезну Републику Њемачку да прошири повољности које они [порески уговори] садрже на нерезидентне компаније. Проширивање повољности на овај начин не доводи у питање права држава уговорница које нису чланице ЕУ и не ствара им ниједну нову обавезу. Стога, оно не поставља проблем са аспекта равнотеже или реципроцитета.”<sup>1038</sup>

### 2.1.1.2. Нерезидентни радници

Штитећи слободу кретања радника, СПЕУ је у својој пракси установио правило да ЕУ прекогранични радници не смију бити дискриминисани на основу прописа државе запослења (извора), нити да смију бити спријечени да своје активности спроводе у некој другој држави путем прописа државе њиховог резидентства.<sup>1039</sup> Проблем са којим се СПЕУ суочио у случају *Schumacker* јесте да личне и породичне околности пореског обвезника нису узете у обзир нити у држави резидентства (Белгија), у којој је приход био изузет од опорезивања на основу одредаба билатералног пореског уговора, нити у држави у којој је остварио приходе од запослења (Њемачка), гдје је опорезован као самац, а у стварности је био ожењен.<sup>1040</sup> У овом случају СПЕУ поставља темељ филозофије по којој нерезидентни радници у одређеним ситуацијама морају бити третирани на идентичан начин са резидентним лицима која обављају упоредиву активност.

Као основно правило СПЕУ прихвата начело међународног пореског права да резиденти и нерезиденти нису у упоредивој ситуацији, те да се обвезникове личне и породичне околности као дио личног (субјективног) *ability-to-pay* узимају у обзир у држави резидентства: „Доходак примљен на територији државе чланице од стране нерезидента у већини случајева представља само дио његовог укупногдохотка, који је концентрисан у његовом мјесту резидентства. Штавише, нерезидентов

<sup>1036</sup> Вид.: Случај 307/97 ..., пасус 58.

<sup>1037</sup> Вид.: René Offermanns, Carlo Romano: **Treaty Benefits for Permanent Establishments – The Saint-Gobain Case**, European Taxation, May 2000, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 183.

<sup>1038</sup> Вид.: Мишљење АГ Mischo у случају 307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, тачка 82.

<sup>1039</sup> Вид.: Antoine Valat: *General ...*, стр. 446.

<sup>1040</sup> Вид.: John F. Avery Jones: **What is the Difference between Schumacker and Gilly?**, European Taxation, January 1999, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 2.

лични *ability-to-pay*, одређен у односу на његов укупни доходак и његове личне и породичне околности, лакше је установити у мјесту гдје се налазе његови лични и породични интереси. Начелно, то је мјесто гдје се налази његово уобичајено боравиште. Сходно томе, међународно пореско право, а посебно Модел конвенција OECD, прихвата да је у принципу глобално опорезивање пореског обвезника, које узима у обзир његове личне и породичне околности, ствар државе резидентства.”<sup>1041</sup>

Из ове формулације, дакле, слиједи да је обавеза давања олакшица које се тичу личних и породичних околности у вези са чињеницом да је већина дохотка остварена на територији државе резидентства и да је та држава у бољој могућности да установи обвезников лични *ability-to-pay* (личне и породичне околности) због доступности информација. Међутим, ситуација се мијења када нерезидент остварује највећи дио својих прихода у држави извора (запослења), па је доходак остварен у држави резидентства исувише мали да би се могла узети у обзир његова лична и породична својства: „Не постоји објективна разлика између ситуација оваквог нерезидента и резидента са упоредивим запослењем, таква да оправда различит третман у погледу узимања у обзир у пореске сврхе обвезникових личних и породичних околности. У случају нерезидента који прима већину свог дохотка и скоро цијели доходак породице у држави чланици која није држава његовог резидентства, дискриминација проистиче из чињенице да његове личне и породичне околности нису узете у обзир нити у држави резидентства нити у држави запослења.”<sup>1042</sup> На основу изнијетих ставова, господин *Roland Schumacker* је стекао право на коришћење пореских погодности везаних са његовим личним и породичним околностима у једној од држава. Пошто није био опорезован у Белгији, а у Њемачкој су постојале погодности везане за обвезникове личне и породичне околности, СПЕУ је одлучио да је прикладно дозволити му да исте искористи, иако су на основу њемачких прописа, оне биле ограничене искључиво на њемачке резиденте.<sup>1043</sup>

Нови принцип СПЕУ је изродио логичну дилему: који је то износ укупног дохотка који нерезидент треба да оствари у држави запослења (извора) да би имао право на идентичан третман као и резидент дотичне државе? Иако је Комисија ЕУ сматрала довољним да нерезидент оствари више од 75% свог укупног дохотка у држави извора<sup>1044</sup>, у случају *Schumacker*

<sup>1041</sup> Вид.: Случај 279/93 ..., пасус 32.

<sup>1042</sup> *Ibid.*, пасуси 37-38.

<sup>1043</sup> Вид.: Nils Mattsson: **Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances**, *European Taxation*, June 2003, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 188.

<sup>1044</sup> Вид.: Commission Recommendation of 21 December 1993 (94/79/EC) on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident.

СПЕУ је донио пресуду у којој је била ријеч о фактичкој ситуацији да је нерезидент остварио преко 90%. Правац из пресуде задржане су и државе чланице у измјенама и допунама својих прописа, које су услиједиле након предметне пресуде. Примјер може бити Шведска која је увела опцију да лица, без обзира на резидентство или држављанство, која остварују приходе од запослења у Шведској, приходе од пословног профита везаних за сталну пословну јединицу у Шведској или од прихода од непокретности у Шведској, имају право на исте основне олакшице, под условом да су ови приходи везани искључиво, или скоро искључиво, за изворе са територије Шведске.<sup>1045</sup>

Иако је начелно тешко наћи замјерку логици СПЕУ да се нерезидент који скоро сав доходак оствари у другој држави чланици налази фактички у упоредивој ситуацији са резидентним пореским обвезником, везивање стицања повлашћеног пореског третмана за одређени проценат оствареногдохотка предствља „све или ништа“ приступ (*all or nothing approach*), који често може довести до арбитрарних резултата. Рецимо да нерезидент А остварује 92%дохотка у држави извора, док лице Б остварује 88%дохотка. Иако је њихова ситуација практично идентична, разлика од само 4% доводи до потпуно различитог резултата за пореске обвезнике, уколико је услов за стицање права на коришћење пореских погодности везаних за личне и породичне околности постављен на 90%укупногдохотка.<sup>1046</sup> Управо због проблема ове врсте постоје мишљења да СПЕУ треба чак да експлицитно измјени праксу која је заснована на *Shumacker* филозофији, напуштањем приступа који се заснива на поређењу ситуација пореских обвезника на основу фактичких околности. Умјесто тога, СПЕУ треба да слиједи правац своје уобичајене праксе, на основу које упоредивост зависи искључиво од правне ситуације пореског обвезника.<sup>1047</sup> Илустрацију овог проблема представља случај *Gschwind*, у којем је господин *Gschwind* био резидент Холандије, а од запослења је у Њемачкој остварио као нерезидент 58%укупногприхода домаћинства. Пошто су њемачки прописи предвиђали као услов за стицање права на пореске олакшице у вези са личним и породичним околностима да нерезидент оствари више од 90%укупногдохотка у Њемачкој, пореске власти Њемачке су одбиле да третирају господина *Gschwind* као пореског резидента. Ово ограничење

---

<sup>1045</sup> Вид.: Björn Westberg: **New Swedish Rules on the Taxation of Non-Resident Individuals**, European Taxation, February 2005, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 77-78.

<sup>1046</sup> Вид.: Peter J. Wattel: **Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances – Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice**, European Taxation, June 2000, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 216.

<sup>1047</sup> Вид.: Michael Lang: **Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions**, EC Tax Review 2009/3, Kluwer Law International, стр. 113.

СПЕУ није сматрао у супротности са слободама кретања: „Ситуација као она у главном поступку, међутим, јасно је различита од оне које се тичала пресуда у случају *Schumacker*. Приходи господина *Schumacker*-а су чинили скоро цијели доходак његовог домаћинства и нити он, нити његова супруга нису имали значајне приходе у држави њиховог резидентства што би дозволило да буду узете у обзир њихове личне и породичне околности...”<sup>1048</sup>

СПЕУ је сматрао да је предметна ситуација недвосмислено другачија од оне у случају *Schumacker*. Држава резидентства (Холандија) је била у стању да узме у обзир личне и породичне околности господина Gschwind-а, јер је пореска основица у Холандији била довољна за то (42% укупног дохотка брачних другова).<sup>1049</sup> Међутим, лако је замислити ситуацију сличну оној у случају *Schumacker*, у којој у држави резидентства није остварено довољно укупног дохотка да би та држава пружила предметне олакшице, али и да порески обвезник не испуни услове за то ни у државама запослења. Уколико би се десило да, као у случају *Schumacker*, резидент оствари мање од 10% укупних прихода у држави резидентства, али остатак прихода оствари равномјерно у три различите државе (нпр. по 30%), поставља се питање која од њих треба да приликом одређења његове пореске обавезе узме у обзир његове личне и породичне околности. Сваки избор између ове три државе је у потпуности арбитраран и доводи до веома различитих исхода, а не изабрати ни једну од држава запослења која би му пружила предметне олакшице такође представља незадовољавајући резултат. У оваквој ситуацији појављује се велика неједнакост између господина *Schumacker*-а и пореског обвезника из овог случаја, која не би могла бити оправдана на задовољавајући начин чињеницом да је господин *Schumacker* остварио сав свој доходак у само једној иностраној држави, а наш порески обвезник у три различите државе.<sup>1050</sup>

Оваква филозофија доводи СПЕУ до принципа да је важно да порески обвезник добије предметне повластице у некој држави, док је мање важно да ли ће то бити држава резидентства или запослења. Потврду овог става налазимо у случају *de Groot*, у којем СПЕУ износи тврдњу да је држава резидентства ослобођена обавезе да пружи предметне олакшице уколико је то из било ког разлога већ учинила држава извора: „Држава резидентства може такође бити ослобођена обавезе уколико открије, чак и у случају непостојања конвенције, да је једна или више држава запослења, у

<sup>1048</sup> Вид.: Случај 391/97 Frans Gschwind v Finanzamt Aachen-Außenstadt, пасџ 28.

<sup>1049</sup> Вид.: Robert Newey: **Gschwind Decision – German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples**, European Taxation, March 2000, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 117.

<sup>1050</sup> Вид.: Peter J. Wattel: Progressive ..., стр. 217.

погледу прихода које су опорезовале, пружила погодности засноване на личним и породичним околностима пореског обвезника који нема резидентство на територији тих држава, али прима опорезиве приходе у њиховим границама.”<sup>1051</sup>

Каснија пракса указује и на тенденцију проширивања обавезе да се пруже олакшице у вези са личним и породичним околностима од стране државе извора на све ситуације када нерезидент не остварује довољно прихода у држави свог резидентства. Потврду овог става налазимо у случају *Wallentin*<sup>1052</sup>, када је порески обвезник, за разлику од господина *Schumacker*-а, радио у држави извора на повременој основи, само ограничени период, а био је ослобођен од опорезивања у држави резидентства због природе прихода.<sup>1053</sup> Дакле, ријеч је о суштинској разлици у фактичкој ситуацији са случајем *Schumacker*. Постепено ширење филозофије *Schumacker* сљедећу фазу доживљава постављањем питања доступности нерезидентима прогресивних пореских стопа, које су обично резервисане искључиво за резидентне пореске обвезнике и примјењују се у комбинацији са личним и породичним олакшицама, уз нето принцип опорезивања. Насупрот томе, нерезиденти су најчешће опорезовани пропорционалним стопама на бруто основи. Послије наметања обавезе држави извора да омогући у одређеним ситуацијама нерезидентним лицима коришћење олакшица везаних за лични и породични статус, СПЕУ је исту обавезу наметнуо и када је ријеч о могућности коришћења прогресивних стопа. У већ поменутом случају *Gerritse* формулисано је правило да није забрањено да држава извора опорезује нерезиденте пропорционалном стопом на бруто основи, али да тај порески терет не смије да буде већи од оног који би постојао да се примијене прогресивне стопе намијењене резидентима у идентичној ситуацији, уз коришћење олакшица везаних за лични и породични статус (нпр. егзистенцијални минимум и олакшица за издржавану дјецу).<sup>1054</sup>

Завршни корак развоја *Schumacker* филозофије представља проширивање доступности нерезидентним физичким лицима олакшица које по својој природи нису везане за обвезников субјективни *ability-to-pay*. У случају *Ritter-Coulais*, у случају *Lakebrink* и у случају *Renneberg* СПЕУ је одлучио да у сврху одређења опорезивногдохотка нерезидената у држави извора или у одређењу пореске стопе примјењиве на њих, нерезиденти имају право да за

<sup>1051</sup> Вид.: Случај 385/00 ..., пасус 100.

<sup>1052</sup> Вид.: Случај 169/03 Florian W. Wallentin v Riksskatteverket.

<sup>1053</sup> Вид.: Chiara Bardini: **The Ability to Pay in the European Market – An Impossible Sudoku for the ECJ**, INTERTAX, Volume 38, Issue I, Kluwer Law International, стр. 5.

<sup>1054</sup> Вид.: Случај 234/01 ..., пасус 55.

умањење пореске основице користе губитке (негативне приходе) од коришћења непокретности у држави њиховог резидентства као да се она налази у држави извора.<sup>1055</sup> Концепт субјективног *ability-to-pay* се односи на могућност физичког лица (логично је да правна лица не могу имати субјективни *ability-to-pay*) да плаћа пореску обавезу узимајући у обзир његове/њене личне околности. У вези са праксом СПЕУ, поставља се као питање шта све спада у ову категорију. Обично се као елементи субјективног *ability-to-pay* (личних и породичних околности) узимају: породица, дјеца, трошкови за здравствене потребе, алиментација, поклони непрофитним организацијама итд.<sup>1056</sup> Након што се лична и социјална ситуација физичког лица узме у обзир, прелази се на њен/његов објективни *ability-to-pay*. Њега чини одређење дохотка који је могуће приписати пореском обвезнику: износ оствареног дохотка, узимајући у обзир трошкове и губитке (негативни приход).<sup>1057</sup>

Мишљења смо да праксу СПЕУ по питању пореског третмана нерезидентних физичких лица одликује теоријско преклапање, односно поистовјећивање ове двије различите компоненте обвезниковог *ability-to-pay*. У случају *Lakebrink*, СПЕУ на веома чудан начин проширује субјективни аспект обвезниковог укупног *ability-to-pay* елементима објективне природе. У предметном случају АГ исправно прави разлику између олакшица везаних за нерезидентове личне и породичне околности, на једној страни, и укупног *ability-to-pay*, који се односи на друге пореске погодности и сматра их његовим саставним дијелом: „...[принцип недискриминације] захтијева да држава запослења третира нерезидента који цијели или скоро цијели доходак оствари на њеној територији на исти начин као и резидента, не само у погледу на пореске погодности везане за личне и породичне околности нерезидента, већ и у погледу на било који аспект његовог цијелокупног *ability-to-pay* који је релевантан у складу са пореским погодностима за резиденте.”<sup>1058</sup> Међутим, иако се позива на овај став из мишљења АГ, СПЕУ у пресуди заузима потпуно супротно становиште да је *ability-to-pay* обвезника саставни дио његове личне ситуације у смислу пресуде *Schumacker*: „...пошто се порески *ability-to-pay* може сматрати као саставни дио личне ситуације нерезидента у оквиру значења пресуде *Schumacker*...Сходно томе, одбијање пореских власти државе чланице да узму у обзир

<sup>1055</sup> Вид.: Hugh J Ault, Jacques Sasseville: **Taxation and Non-Discrimination – A Reconsideration**, *World Tax Journal*, June 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 110.

<sup>1056</sup> Вид.: Gerard T.K. Meussen: **Renneberg – ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling**, *European Taxation*, April 2009, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 186.

<sup>1057</sup> Вид.: Chiara Bordini: *op. cit.*, стр. 4. и 10.

<sup>1058</sup> Вид.: Мишљење АГ Menegozzi у случају 182/06 *État du Grand-Duché de Luxembourg v Hans Ulrich Lakebrink and Katrin Peters-Lakebrink*, тачка 36.

негативни приход од закупа који се тиче обвезникове имовине у иностранству представља дискриминацију забрањену чланом 39 ЕЗ.”<sup>1059</sup>

Сликовит примјер ширења доктрине *Schumacker* на елементе објективног *ability-to-pay* обвезника представља случај *Renneberg*. Господин Renneberg је био резидент Белгије, гдје је посједовао стан у којем је живио, али је био запослен у Холандији, гдје је остваривао цјелокупан доходак. Дакле, ријеч је о класичној *Schumacker* ситуацији. Питање које се поставило у овом случају јесте да ли господин *Renneberg* има право да умањи свој опорезиви доходак у Холандији каматом коју је плаћао на хипотекарни зајам узет од једне холандске банке. Другим ријечима, случај се тиче извоза холандског пореског подстицаја у односу на стан у Белгији. СПЕУ се позивао на пресуду у случају *Lakebrink*, у којој је пракса произашла из случаја *Schumacker* проширена на све пореске погодности које се тичу *ability-to-pay* нерезидента и заузео став у корист пореског обвезника: „...члан 39 ЕЗ треба тумачити на начин да спречава национално законодавство попут оног у главном поступку, у складу са којим држављанин Заједнице који није резидент државе чланице у којој он прима цјелокупан или скоро цјелокупан опорезиви доходак не може у сврху одређења пореске основице пореза на доходак у тој држави да исти умањи негативним приходом у вези са кућом у његовом власништву коју користи за становање у другој држави чланици, док резидент првопоменуто државе чланице може користити овакав негативни приход у сврху одређења пореске основице пореза на његов доходак.”<sup>1060</sup>

Мишљења смо да се укупни *ability-to-pay* пореског обвезника не може ни у ком случају поистовјеђивати са његовим субјективним *ability-to-pay* (личне и породичне околности). На овај начин, категорија објективног *ability-to-pay* пореског обвезника губи смисао постојања. Другим ријечима, схватање да субјективни *ability-to-pay* обухвата и његову објективну компоненту није прихватљиво. Анализом развоја праксе СПЕУ везане за доктрину *Schumacker* јасно је уочљива тежња да се она прошири на начин да омогући пореским обвезницима што више права. Међутим, начин на који је то формулисано од стране СПЕУ не сматрамо адекватним. Пут који је СПЕУ формално изабрао, сматрајући све пореске погодности које се односе на обвезников *ability-to-pay* дијелом доктрине *Schumacker*, није најбоље рјешење. Најбоља варијанта била би оставити заокружену доктрину *Schumacker* везану за све субјективне елементе *ability-to-pay* (олакшице везане за личне и породичне околности и доступност прогресивног опорезивања) и установити нови принцип који би се односио на обавезу пружања нерезидентним пореским

<sup>1059</sup> Виа.: Случај 182/06 *État du Grand-Duché de Luxembourg v Hans Ulrich Lakebrink and Katrin Peters-Lakebrink*, пасус 34-35.

<sup>1060</sup> Виа.: Случај 527/06 ..., пасус 84.

обвезницима и пореске погодности везане за његов објективни *ability-to-pay* (трошкове и губитке). На овај начин биле би избјегнуте теоријске недоумице и преклапања, те би ситуација била далеко јаснија. Међутим, вјероватно је СПЕУ повукао прагматичан потез, у смислу да је било лакше проширити већ постојећу *Schumacker* доктрину новим елементима, иако тешко спојивим са њеним изворним обликом, него створити потпуно нову.

### 2.1.1.3. Повремено пружање услуга нерезидентних лица

Случај *Gerritse*, случај *Scorpio*, случај *Centro Equestre* и случај *Conijn* су неки у низу случајева из праксе СПЕУ на основу којих се могу извући правила везана за примјену пореза по одбитку по принципу извора на приходе лица која су резиденти неке друге државе чланице ЕУ. Они се, прије свега, односе на могућност коришћења трошкова пословања, различитих пореских стопа и одређења тајминга њиховог коришћења.

Њемачки случај *Gerritse* је први који је бацио више свјетла на питање облика који мора имати порез по одбитку на услуге нерезидентата да би био сагласан са правом ЕУ; тицао се холандског дез бубњара који је на територији Њемачке провео неколико дана пружајући своје професионалне услуге. На тако остварене приходе фискалне власти Њемачке су примијениле бруто порез по одбитку, предвиђен тадашњим позитивним прописима. Прво питање на које је СПЕУ у овом предмету морао дати одговор је да ли је повријеђена слобода пружања услуга ако се на нерезиденте примјењује порез на бруто основи, док се у случају резидената узима у обзир нето основица, послјер одбијања трошкова пословања. Одговор је био позитиван за пореског обвезника: „...националне одредбе које, када је ријеч о опорезивању, не допуштају нерезиденту да одбије од пореске основице трошкове пословања, док резиденти имају право на то,...представљају индифектну дискриминацију”.<sup>1061</sup>

Друго, знатно компликованије питање је било да ли право ЕУ дозвољава опорезивање нерезидентата на бруто основи коначним порезом по одбитку, насупротив резидентима који су опорезовани прогресивним порезом, са могућношћу коришћења неопорезивог минимума? Дакле, дилема је да ли је примјеном два различита пореска механизма нерезидентни порески обвезник суштински јаче опорезован од резидентног обвезника. СПЕУ је, прихватајући калкулацију Комисије ЕУ и мишљење АГ<sup>1062</sup>, те поређењем износа пропорционалног бруто

<sup>1061</sup> Вид.: Случај 234/01 ..., пасус 28.

<sup>1062</sup> Вид.: Мишљење АГ Léger у случају 234/01 *Arnoud Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord*, тачка 37.

пореза по одбитку и резултата прогресивног нето пореза, закључно да нема дискриминације и установио опште правило да: „...стопа од 25% није виша од оне која би стварно била примијењена на дотично лице, у складу са прогресивном скалом, у погледу на нето приход увећан за износ одговарајуће пореске олакшице.”<sup>1063</sup> Дакле, у случају господина Gerritse-а овај услов је испуњен, јер је пропорционална стопа бруто пореза по одбитку (25%) била иста (слична) са прогресивном стопом која би се примијенила на нето приход (ефективна стопа око 26,5%). Међутим, у многим случајевима резултат може да буде другачији.<sup>1064</sup> У потпуности дијелимо ово мишљење, поготово у свјетлу одређених истраживања везаних за услуге умјетника (студија обављена у Холандији на узорку од 2500 умјетника у току три године), која указују да њихови трошкови у случају интернационалних наступа износе у просјеку 75% остварених прихода.<sup>1065</sup>

У случају *Scorpio*, СПЕУ је, прије свега, додатно разјаснио пореске дилеме везане за пружање услуга на повременој основи од стране нерезидената. Поред потврде принципа опорезивања нерезидената на нето бази, установио је правило да се трошкови пословања користе за умањење пореске основице у тренутку обрачуна пореза по одбитку. Њемачка компанија FKP Scorpio је платила холандском тур-промотеру Euroror услугу која се састојала у организацији наступа америчке музичке групе Inner Circle на територији Њемачке. Када је њемачка пореска управа извршила контролу компаније Scorpio, установила је да она није обрачунала порез по одбитку по основу надокнаде плаћене холандском тур-промотеру Euroror, те порез разрезала на бруто основи. Компанија Scorpio је уложила правни лијек, сматрајући да је овај порез требало да буде обрачунат на нето бази, тј. да је имала право умањити пореску основицу трошковима везаним за предметну услугу, због чега је њемачки суд упутио претходно питање. СПЕУ је подржао став пореског обвезника: „...члан 59 и 60 Уговора о ЕЕЗ морају бити тумачени на начин да спречавају националне прописе који не дозвољавају примаоцу услуге који је дужник плаћања према нерезидентном пружаоцу услуге да умањи пореску основицу, у тренутку обрачунавања пореза по одбитку пословних трошкова које му је тај пружалац услуге пријавио, а које су у директној вези са његовим пословањем у држави чланици у којој су услуге пружене, док је, са друге стране, пружалац услуге који је

---

<sup>1063</sup> *Ibid.*, пасус 55.

<sup>1064</sup> Вид.: **CFE Opinion Statement on the Decision of the European Court of Justice Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01**, European Taxation, April 2004, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 189.

<sup>1065</sup> Вид.: Dick Molenaar: **Artiste Taxation and Mobility in the Cultural Sector**, Report for the Ministry of Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (Education, Culture and Science), The Hague, The Netherlands, 26 April 2005, стр. 42.

*резидент те државе чланице опорезован само у односу на његов нето приход, што значи, приход примљен након умањења пореске основице трошковима пословања.*<sup>1066</sup>

Сљедеће битно питање у случају *Scorpio* је било да ли се поменута тумачења везана за порезе по одбитку односе и на пружаоце услуга из трећих држава. СПЕУ је на ово питање одговорио негативно, пошто УФЕУ предвиђа као услов за коришћење слобода кретања да оне морају бити пружене на унутрашњем тржишту и од стране појединаца који су држављани државе чланице, као и компанија основаних у некој од држава чланица: „Слиједи да Уговор о ЕЕЗ не проширује користи ових одредаба на пружаоце услуга који су држављани трећих држава, чак иако су основани у оквиру Заједнице и уколико је ријеч о интракомунитарном пружању услуга.”<sup>1067</sup>

Случај *Centro Equestre* се тичао њемачких прописа на основу којих је нерезидентна компанија била подвргнута плаћању пореза по одбитку, уз могућност повраћаја оног дијела који се односио на трошкове пословања уколико су испуњена два услова: 1. трошкови пословања имају директну економску везу са приходом оствареним у Њемачкој; 2. трошкови превазилазе половину укупног прихода. Пошто је португалска компанија *Centro Equestre* остварила трошкове који су мањи од половине прихода остварених на територији Њемачке приликом организације јахачких приредби у тој држави, пореске власти су одбиле повраћај пореза. Као што је било и очекивано, СПЕУ је заузео став да ограничење рефундације условљено чињеницом да трошкови морају бити већи од половине трошкова представља недозвољену рестрикцију слободе пружања услуга. Међутим, СПЕУ је подржао постојање директне везе између трошкова и прихода оствареног на територији државе извора: „...*пословни трошкови директно везани за приход остварен у држави чланици у којој се активност спроводи морају бити схваћени као трошкови који имају директну економску везу са пружањем услуга које је опорезиво у тој држави и који су зато нераздвојиво везани за те услуге, као што су трошкови превоза и смјештаја. У том смислу, мјесто и вријеме у којем су трошкови остварени су небитни.*“<sup>1068</sup>

Сматрамо да овај став СПЕУ обухвата два правила. Прво, основно правило је у духу филозофије предмета *Futura*, у коме је СПЕУ подржао националну норму која ограничава могућност коришћења губитака од стране сталне пословне јединице (нерезидента) условом постојања директне економске везе са профитом којег оствари на територији државе гдје је

<sup>1066</sup> Вид.: Случај 290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, пасус 49.

<sup>1067</sup> *Ibid.*, пасус 68.

<sup>1068</sup> Вид.: Случај 345/04 Centro Equestre de Lezíria Grande Lda v Bundesamt für Finanzen, пасус 25.

лоцирана (држава извора). Дакле, ријеч је о принципу територијалности у међународном пореском праву. Међутим, ово основно правило има и своју специфичну димензију, која се налази у ставу да мјесто и вријеме у којем су трошкови остварени нису битни. Ово значи да се у одређеним случајевима и трошкови стварно остварени у једној држави чланици могу и поред тога сматрати у директној вези са приходом оствареним у другој држави чланици. Оваква формулација појма „директне економске везе“ указује на ширење овог концепта.<sup>1069</sup> Такође, практично је немогуће одредити шта све СПЕУ сматра под појмом “трошка пословања”. Поред трошкова смјештаја и превоза, експлицитно наведених у случају *Gerritse*, зависно од врсте прихода постоји цијели спектар потенцијалних трошкова. Као примјер овог проблема може послужити категоризација трошкова везаних за прекогранично пружање услуга од стране умјетника: 1. превоз и смјештај (аутобуси, камиони, авио превоз, хотели, храна и пиће за групу лица); 2. опрема (звук, свјетло, опрема за бину, инструменти, одјећа, а на већим наступима видео и ласерска опрема); 3. пратећа лица (техничари за звук и свјетло, менаџери турнеје, рачуновође турнеје, возачи и обезбјеђење); 4. агенти и менаџери (планирају наступе и старају се о њиховом уклапању у развој каријере извођача); 5. остали трошкови (административни трошкови, правни савјети, осигурање, пробе и предизвођачки послови).<sup>1070</sup> Често турнеја једног умјетника није много уносна након што приход умањи за трошкове које је имао. Међутим, он исту сматра инвестицијом за будућност у циљу повећања популарности.<sup>1071</sup>

Међутим, случај *Conijn* може послужити као добар индикатор рјешења ових дилема. СПЕУ у њему јасно ставља до знања да правила која је до тада створио по питању пореза по одбитку нису искључиво везана за пружање услуга, већ и за приходе опорезиве по принципу извора по другим основима. Господин Конјин је био холандски држављанин, који је остварио приходе (по њемачким прописима спадали су у категорију индустрије, трговине и пословања) на основу учешћа у њемачком ортачком друштву (*limited partnership*). Пореске власти Њемачке су одбиле његов захтјев да му се приликом обрачуна пореза по одбитку пореска основица умањи за трошкове пореског савјетовања, а у вези са састављањем њемачке пореске пријаве. Свој став

---

<sup>1069</sup> Вид.: Christiana HJI Panayi: **Recent Developments regarding the OECD Model tax Convention and EC Law**, European Taxation, October 2007, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 455.

<sup>1070</sup> Вид.: Dick Molenaar, Harald Grams: **The Taxation of Artists and Sportsman after the Arnoud Gerritse Decision**, European Taxation, October 2003, International Bureau of Fiscal Discrimination, стр. 382.

<sup>1071</sup> Вид.: Dick Molenaar: **Taxation of International Performing Artists**, International Bureau of Fiscal Documentation, 2005, стр. 5.

су засновале на чињеници да трошкови пореског савјетовања „...спадају у категорију трошкова остварених у приватне сврхе, те да их треба разликовати од оних остварених у пословном контексту”.<sup>1072</sup>

Међутим, СПЕУ је подржао став пореског обвезника и појаснио: „Трошкови везани за коришћење услуге пореског савјетовања, као они о којима је ријеч у главном поступку, остварени су од стране господина *Conijn*-а приликом припремања његове пореске пријаве у погледу прихода остварених у Њемачкој. Његова обавеза да поднесе пореску пријаву проистиче из чињенице да он остварује приход у тој држави. Трошкови остварени коришћењем пореског савјета су дакле везани директно за приходе опорезиве у тој држави чланици, са последицом да они утичу на исти начин на приходе свих опорезивих лица, било да су резиденти или нерезиденти.”<sup>1073</sup>

Овако уопштен став допушта тврдњу да трошак остварен коришћењем услуга пореског савјетника који је резидент неке друге државе чланице, уколико је везан за састављање пореске пријаве која се односи на њемачку пореску обавезу, може бити коришћен за умањење њемачке пореске основице. Главни критеријум који СПЕУ поставља је постојање директне везе трошка са одређеним приходом, односно одговарајућом пореском обавезом. Уколико та веза постоји, небитно је да ли је трошак остварен на територији државе опорезивања или ван њених граница. С друге стране, пресуда *Conijn* установљава правило о начину одређења појма трошка пословања. Да ли нека врста трошка може бити коришћена од стране нерезидента, не зависи од законског одређења његове врсте, већ од чињенице да ли је он доступан резидентним лицима. Уколико јесте, и нерезиденти имају право на исти третман.

Несумњиво да су наведена правила везана за опорезивање услуга нерезидената на повременој основи захтијевала усклађивање националних прописа држава чланица. Као добар примјер могу послужити порески прописи Португалије. Након измјена, нерезидентна лица без сталне пословне јединице, која пружају услуге на територији Португалије, опорезована су коначним бруто порезом у висини од 21%. Међутим, за држављане ЕУ (као и ЕЕА), постоји посебна опција, која предвиђа да они могу тражити повраћај цијелог или дијела поменутог пореза по одбитку уколико је он већи од оног који би резултирао примјеном пореског третмана предвиђеног за резиденте Португалије.<sup>1074</sup>

---

<sup>1072</sup> Вид.: Мишљење AG Léger у случају 346/04 Robert Hans Conijn v Finanzamt Hamburg-Nord, тачка 37.

<sup>1073</sup> Вид.: Случај 346/04 Robert Hans Conijn v Finanzamt Hamburg-Nord, пасус 22.

<sup>1074</sup> Вид.: Rita Calçada Piress: **Portugal – Branch Report**, (y: *Enterprise services*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 97a), 2012, International Fiscal Association, стр. 567-568.

## 2.1.2. Усклађеност законодавства Црне Горе

### 2.1.2.1. Сталне пословне јединице иностраних компанија

Обавеза идентичног третмана правних лица доводи под лупу овог принципа ЕУ неколико група одредаба црногорског ЗПДПЛ. Овај принцип у најкраћем ће обавезивати Црну Гору да омогући коришћење свих пореских подстицаја и повластица које су резервисане искључиво за резидентне компаније, такође и сталним пословним јединицама иностраних компанија. Једна од таквих је и одредба о олакшици за двоструко опорезивање резидентним компанијама које послују преко сталне пословне јединице у иностранству. Иста предвиђа да резидентни порески обвезник, који оствари добит изван Црне Горе и који плаћа порез на ту добит у другој држави, на рачун пореза на добит утврђеног на основу ЗПДПЛ има обичан порески кредит.<sup>1075</sup> Иако стална пословна јединица не може формално-правно основати сталну пословну јединицу у иностранству, у неким ситуацијама на основу пореских прописа долази до ове правне фикције. Ова ситуација би могла постојати када би стална пословна јединица иностране компаније која је резидент државе чланице ЕУ, која је лоцирана на територији Црне Горе, изводила грађевинске радове у некој сусједној држави. Због специфичности пореског режима који се примјењује у случају пословних активности ове врсте, уколико би био пробијен рок трајања грађевинских радова (обично се у уговорима о избјегавању двоструког опорезивања чија је потписница Црна Гора среће рок од 12 мјесеци<sup>1076</sup>, мада је у упоредној пракси могуће наићи и на рок од 6 мјесеци, па чак и краћи<sup>1077</sup>), предвиђен прописима те државе, ова активност била би сматрана сталном пословном јединицом. У овој ситуацији стална пословна јединица не би имала право на коришћење обичног кредита који предвиђа ЗПДПЛ за отклањање двоструког опорезивања. Дакле, предметне одредбе ЗПДПЛ биле би у супротности са правилима из праксе СПЕУ. На идентичан начин, у складу са правилима изграђеним у случају *Saint Gobain*, треба водити рачуна и о евентуалним олакшицама које могу постојати у уговорима о избјегавању двоструког опорезивања чија је потписница Црна Гора. Дакле, уколико одређени билатерални порески уговор предвиђа пореску олакшицу за црногорске резидентне компаније, она мора бити доступна и сталним пословним јединицама лоцираним на територији Црне Горе.

<sup>1075</sup> Вид.: члан 33 ставови 1-2 Закона о порезу на добит правних лица ...

<sup>1076</sup> Вид.: члан 5 став 3 Закона о потврђивању Уговора између Црне Горе и Ирске о избјегавању двоструког опорезивања и спречавању плаћања пореза на доходак.

<sup>1077</sup> Вид.: Jacques Sasseville, Arvid A. Skaar: **General Report**, (y: *Is there a permanent establishment?*, *Caheires de Droit Fiscal International*, Vol. 94a), 2009, International Fiscal Association, стр. 29-30.

Идентична ситуација постоји и по питању доступности олакшице везане за отклањање доструког опорезивања дивиденди које прима црногорска резидентна компанија од своје иностране филијале.<sup>1078</sup> Дакле, искључивање могућности да сталне пословне јединице иностраних компанија користе овај систем импутације дивиденди представља различит третман у односу на резидентне компаније, што је у супротности са правилима из пресуде *Saint Gobain*.<sup>1079</sup> Међутим, када је ријеч о доступности олакшице за отклањање двоструког опорезивања у погледу дивиденди примљених од стране резидентне компаније, ситуација је другачија. ЗПДПА у дијелу који говори о усклађивању прихода предвиђа као мјеру опште природе да се приходи од дивиденди и удјела у добити других правних лица изузимају из пореске основице, ако је њихов исплатилац обвезник пореза по предметном закону.<sup>1080</sup> Дакле, ова одредба ЗПДПА се примјењује без прављења разлике у погледу чињенице да ли дивиденду прима резидентна компанија или стална пословна јединица нерезидентне компаније.<sup>1081</sup>

Случај *Stauffer* нам, осим по питању примјене пореза по одбитку, може дати смјернице по питању усклађености олакшица од плаћања пореза које предвиђа ЗПДПА. Предметни закон предвиђа да порез на добит не плаћају: државни органи, органи државне управе, органи локалне управе, јавни фондови, јавне установе, туристичке организације, спортски клубови, спортска друштва и савези, вјерске заједнице, умјетничка удружења, политичке странке, коморе, синдикати и невладине организације, ако су у складу са посебним законом основане за обављање недобитне дјелатности. Изузетно, уколико ова лица обављају добитну дјелатност, постају обвезници пореза на добит за ту дјелатност.<sup>1082</sup> Међутим, невладиној организацији која је регистрована за обављање привредне дјелатности, основица се умањује у висини од 4.000 евра, под условом да добит искористи за остваривање циљева за које је основана.<sup>1083</sup> Слиједећи логику случаја *Stauffer*, очигледно је постојање дискриминације када је ријеч о иностраним

---

<sup>1078</sup> Види доље, стр. 309.

<sup>1079</sup> Види у том смислу: Emiliano Zanotti: **Taxation of Inter-Company Dividends in the Presence of a PE: The Impact of the EC Fundamental Freedoms (Part One)**, European Taxation, November, 2004, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 504.

<sup>1080</sup> Вид.: члан 9 Закона о порезу на добит правних лица ...

<sup>1081</sup> Слично рјешење срећемо и у пореском систему Хрватске; међутим, оно предвиђа опште изузимање дивиденди, како из домаћих тако и из иностраних извора, што је највјероватније посљедица имплементације Директиве *Parent-Subsidiary*. Види члан 6 став 1 тачка 1 Закона о порезу на добит, НН 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12. Са друге стране, у пореском систему Србије је овакво рјешење резервисано искључиво за резидентне компаније. Види члан 25 Закона о порезу на добит правних лица, Службени гласник РС, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04 и 18/10.

<sup>1082</sup> Вид.: члан 6 Закона о порезу на добит правних лица ....

<sup>1083</sup> *Ibid.*, члан 32.

НВО. Пошто члан 6 ЗПДПЛ упућује на посебне законе, логично је да је ријеч о интерним прописима Црне Горе, у конкретном случају Закон о невладиним организацијама, те да он нема у виду иностране НВО.

Међутим, сматрамо могућим довести у питање усклађеност цијелог члана 6 ЗПДПЛ са правом ЕУ. Ријеч је о веома непрецизној законској формулацији која предвиђа изузеће од плаћања пореза на добит не само за НВО, већ и за друге врсте правних лица. Да ли је могуће да нпр. неки инострани спортски клуб или умјетничко удружење оствари добит на територији Црне Горе? Уколико неко од наведених правних лица оснује у Црној Гори сталну пословну јединицу и преко ње оствари добит, она ће на основу ЗПДПЛ бити опорезована. Међутим, такав инострани спортски клуб или умјетничко удружење се налазе у објективно упоредивој ситуацији као и домаћи спортски клубови или умјетничка удружења. Стога, уколико изузеће постоји за ове врсте домаћих правних лица, оно мора постојати и у случају правних лица основаних у иностранству, која на територији Црне Горе обављају упоредиву дјелатност. У противном, ријеч је о дискриминацији која је у супротности са слободама кретања на тржишту ЕУ.

Сљедећа дискутабилна пореска олакшица са аспекта права ЕУ је ослобођење од плаћања пореза на добит за новооснована правна лица у недовољно развијеним општинама. ЗПДПЛ предвиђа да се новооснованом правном лицу у привредно недовољно развијеним општинама, које обавља производну дјелатност, обрачунати порез на добит за првих осам година умањује у износу од 100%. Пореско ослобођење односи се и на добит коју порески обвезник оствари у новооснованој пословној јединици која обавља производну дјелатност у недовољно развијеној општини, сразмјерно учешћу добити остварене у тој пословној јединици у укупној добити пореског обвезника. Овај порески кредит се остварује под условом да се обезбиједи посебно евидентирање пословања пословне јединице у недовољно развијеној општини.<sup>1084</sup>

Предметна мјера може бити дискутабилна по питању њене доступности сталним пословним јединицама иностраних компанија. Услов да се она односи на сталне пословне јединице “сразмјерно учешћу добити остварене у тој пословној јединици” као и “под условом да обезбиједи посебно евидентирање пословања”, имлицира да ЗПДПЛ ову олакшицу резервише искључиво за новоосноване сталне пословне јединице већ постојећих резидентних компанија. Са друге стране, стална пословна јединица иностране компаније увијек има

---

<sup>1084</sup> *Ibid.*, члан 31 ставови 1-3.

посебно евидентирање пословања и њена добит од производних дјелатности увијек мора бити јединствена на територији Црне Горе. Сматрамо немогућом ситуацију да стална пословна јединица иностране компаније, која послује у некој развијеној црногорској општини, оснује своју сталну пословну јединицу на територији неразвијене општине, те би у том случају било могуће постојање засебног евидентирања пословања. Више свјетла на ову дилему не баца ни Правилник о примјени предметне олакшице, који прописује додатни услов да новоосновано правно лице мора да има “главно мјесто пословања у недовољно развијеним општинама”. Под главним мјестом пословања се подразумијева мјесто у којем је удио просјечног броја запослених и књиговодствена вриједност имовине већа него на било којем другом мјесту пословања.<sup>1085</sup> Поставља се питање да ли је овај критеријум уопште примјењив на сталну пословну јединицу иностране компаније. Мишљења смо да ће, у вези са могућим тумачењем приликом примјене ове олакшице, пореске власти Црне Горе морати да воде рачуна да она буде доступна и сталним пословним јединицама иностраних компанија уколико желе да ова мјера не дође у сукоб са правилима СПЕУ.

На крају, пракса СПЕУ налаже отклањање неповољнијег третмана, поред оног заснованог на већ наведеним материјално-правним пореским одредбама, и оног административне природе. Ријеч је о типу ограничења основних слобода везаном за третман сталних пословних јединица иностраних компанија који установљава случај *Futura*. У конкретном случају, СПЕУ је обавезу вођења посебног рачуноводства од стране сталне пословне јединице на основу националних прописа Луксембурга окарактерисао као недозвољену рестрикцију. Дакле, обавеза сталних пословних јединица иностраних компанија да морају водити рачуноводство у складу са црногорским прописима је супротна правилима праксе СПЕУ.

#### **2.1.2.2. Нерезидентна физичка лица**

Анализом праксе везане за третман економских активности нерезидентних физичких лица на територији државе извора долази се до закључка да је СПЕУ створио јединствени корпус правила примјењивих у овој ситуацији, невезано да ли је ријеч о радном односу или повременом пружању услуга. Њихова примјена ће бити од велике важности пошто црногорско тржиште рада у многome зависи од нерезидентних радника, као и повремених пружалаца услуга. Довољно је само напоменути сектор туризма, поготово у периоду летне

---

<sup>1085</sup> Вид.: члан 1 ставови 1-2 Правилника о коришћењу олакшице по основу пореза на добит правних лица у недовољно развијеним општинама, Службени лист РЦГ, бр. 3/03.

сезоне, или сектор грађевинарства. Уласком у ЕУ Црна Гора ће се редовно суочавати са ситуацијом да поједини нерезидентни радници остварују цјелокопан или скоро цјелокупан доходак на територији Црне Горе, што их ставља у позицију да захтијевају право на олакшице везане за личне и породичне околности, као и цјелокупни *ability-to-pay* садржан у црногорским прописима. Послије укидања егзистенцијалног минимума и олакшице за издржавану дјецу, ЗПДФЛ садржи мало одредаба које би утицале на субјективни *ability-to-pay*. Једна од ријетких је нпр. да се порез на доходак физичких лица не плаћа на накнаду за одвојени живот од породице у износу до 100 евра мјесечно.<sup>1086</sup> Такође, када је ријеч о објективном *ability-to-pay*, у складу са пресудом у случају *Ritter*, пореске власти Црне Горе ће морати да узму у обзир и губитке нерезидентних лица, што је тренутно у директној супротности са одредбама ЗПДФЛ. Предметни члан предвиђа да се приликом одређивања пореске основице нерезидента, насупрот резидентним лицима, не узимају у обзир пренесени губици.<sup>1087</sup>

Примјена одредаба ЗПДФЛ о могућности коришћења трошкова приликом одређења пореске основице генерално није у супротности са праксом СПЕУ. Приходи од повременог пружања услуга нерезидената на територији Црне Горе могу бити под двоструким правним режимом, у зависности да ли су остварени од стране физичког или правног лица. Нпр. узмимо случај организације наступа (концерт) неког иностраног музичара. Уколико би он услугу пружао путем иностране посредничке компаније или *rent-a-star* компаније<sup>1088</sup>, на предметну накнаду се обрачунава ПДВ по принципу обрнутог зарачунавања.<sup>1089</sup> Дакле, ЗПДПЛ не предвиђа примјењу пореза по одбитку у случају пружања услуга иностраних умјетника или спортиста када се они појављују као запослени у некој иностраној компанији, или када их заступају неке посредничке компаније, као што је то уобичајено у многим другим државама.<sup>1090</sup> Трошкови

<sup>1086</sup> Вид.: члан 5а став 2 тачка 4 Закона о порезу на доходак физичких лица "Службени лист РЦГ", бр. 65/01, 37/04 и 78/06 и "Службени лист ЦГ", број 86/09, 40/11 и 12/12.

<sup>1087</sup> *Ibid.*, члан 8 ставови 1-2.

<sup>1088</sup> Умјетник или спортиста дјелује као запослени у базној компанији која је у његовом власништву (*rent-a-star company*). Запослени умјетник или спортиста за свој рад добија врло малу плату, док остатак представља приход компаније. Циљ оваквих аранжмана јесте да се предметне компаније лоцирају у јурисдикцијама са ниским или непостојећим опорезивањем, те на тај начин остваре пореске уштеде. Види више у: **Double Tax Conventions and the use of base companies**, OECD, 1986, П(В)13. Дакле, ријеч је о једној врсти компанија за пружање личних услуга (*personal services companies*). Начелно у оваквом аранжману физичко лице пружа услугу компанији а она продаје услугу трећем лицу. Види више у - Joanna C. Wheeler, **General Report**, (у: *Conflicts in the attribution of income to a person*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 92b), 2007, International Fiscal Association, стр. 46.

<sup>1089</sup> Вид.: члан 12 Став 2 Закона о порезу на додату вриједност, "Сл. лист РЦГ", бр. 65/01 од 31.12.2001, 12/02 од 15.03.2003, 38/02 од 26.07.2002, 72/02 од 31.12.2002, 21/03, 31.03.2003, 76/05 од 16.12.2005, 04/06 од 27.01.2006 и "Сл. лист Црне Горе", бр. 16/07 од 27.12.2007, 73/10 од 10.12.2010, 40/11 од 08.08.2011.

<sup>1090</sup> Примјер за то може бити порески систем сусједне Србије, гдје се порез по одбитку обрачунава на приходе нерезидентног обвезника по основу извођења естрадног, забавног, музичког, спортског или сличног програма на

пужања услуге (превоз, смјештај, итд.) у зависности од пословног аранжмана би могли бити коришћени од наручиоца услуге или иностране компаније као њихов трошак пословања приликом утврђивања основице пореза на добит компанија, уз могућност коришћења улазног ПДВ-а (нпр. авионска карта, рачун за хотелски смјештај, итд.).

Супротно, у случају да услугу пружа као физичко лице, примјењивале би се одредбе ЗПДФЛ, које се односе на приходе од самосталне дјелатности. Истим се сматрају приходи остварени од привредне дјелатности, слободних занимања, професионалних и интелектуалних услуга и приходи од других самосталних дјелатности које нису основна дјелатност пореског обвезника, а повремено се обављају ради остваривања прихода. Под „слободним занимањима“ ЗПДФЛ сматра дјелатности здравствених радника, ветеринара, адвоката, нотара, ревизора, инжењера, архитеката, савјетника, консултаната, преводилаца, научника, књижевника, новинара, умјетника, спортиста и друге сличне дјелатности.<sup>1091</sup> Када је ријеч о могућности коришћења претпостављених и стварних трошкова, ЗПДФЛ предвиђа да „пореском обвезнику који остварује приход од других самосталних дјелатности које нијесу његова основна дјелатност“, који не документује расходе, стандардни расходи (претпостављени трошкови) се признају у висини од 30% од остварених прихода.<sup>1092</sup> У претпостављеном случају концерта иностране музичке звијезде, ЗПДФЛ га као умјетника сврстава у категорију слободних занимања, док је олакшица везана за претпостављене трошкове доступна категорији обвезника који остварују друге самосталне дјелатности на повременој основи. Дакле, због потпуне термилошке конфузије предметног прописа, услед честих измјена и допуна, *ex lege* није потпуно јасно да ли на основу ЗПДФЛ инострани умјетник има право на ове претпостављене трошкове, или на коришћење трошкова уопште. Међутим, пракса Пореске управе Црне Горе допушта могућност да инострани умјетници приликом пружања услуга на територији Црне Горе користе предметну олакшицу везану за претпостављене и стварне трошкове. Једини аспект овог пореског режима који би у пракси могао бити проблематичан на нивоу права ЕУ јесте могућност коришћења трошкова који су настали у иностранству, а везани су за пружање услуге у Црној Гори. У овом случају пореске власти треба да слиједе праксу СПЕУ, те дозволе

---

њеној територији, који нису опорезовани као доходак физичког лица (извођача, музичара, спортисте и сл.), у складу са прописима којима се уређује опорезивање дохотка грађана. Вид: чл. 40 Закона о порезу на добит правних лица, Службени гласник РС, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12 и 47/13.

<sup>1091</sup> Вид.: члан 16 ставови 1-3 Закона о порезу на доходак физичких лица ...

<sup>1092</sup> *Ibid.*, члан 20 став 2.

могућност коришћења свих документованих трошкова везаних за пружање услуге, ма гдје они били остварени.

Измјене и допуне ЗПДФЛ из марта 2012. године укинуле су појам сталне пословне јединице (стално мјесто пословања), што ствара нову дилему: да ли се на овај начин ограничава слобода секундарног оснивања иностраном фискално транспарентном привредном друштву? До измјена ЗПДФЛ предмет опорезивања нерезидентног физичког лица је био и доходак који нерезидент оствари по основу активности обављених преко сталног мјеста пословања у Црној Гори. Под сталним мјестом пословања се подразумијевало мјесто преко којег нерезидент обавља своје активности у Црној Гори, у цјелини или дјелимично, сâм или преко овлашћеног представника.<sup>1093</sup> Прво, поставља се хипотетичко питање да ли уопште постоји могућност на основу црногорских позитивних прописа да инострано фискално транспарентно привредно друштво (нпр. ортакчко друштво) оснује свој дио на територији Црне Горе, те на тај начин обавља своје економске активности. Закон о привредним друштвима не даје прецизан одговор. Његове одредбе које се тичу „дијела страног друштва“ не прецизирају да ли је то дио искључиво друштава капитала, или и друштава лица.<sup>1094</sup> Из одредби овог закона које уређују регистрацију овог облика обављања дјелатности може се закључити да »дио страног друштва« могу основати само она друштва која су формирана у неком од облика друштава капитала.<sup>1095</sup> Ова чињеница добија посебно на значају уколико се узме у обзир да ЗПДФЛ предвиђа олакшицу за пореске обвезнике који отпочну обављање производне дјелатности у привредно недовољно развијеним општинама на начин да се обрачунати порез за првих осам година умањује у износу од 100%.<sup>1096</sup> Да ли је могућност да инострано физичко или правно лице<sup>1097</sup> може да буде ортак у црногорском резидентном ортакчком друштву довољна за пуно остваривање права на слободу секундарног оснивања иностраних фискално транспарентних привредних друштава?

---

<sup>1093</sup> Вид.: члан 4 ставови 2-3 Закона о порезу на доходак физичких лица ...

<sup>1094</sup> Вид.: члан 80 Закона о привредним друштвима ...

<sup>1095</sup> Вид.: Драган Радоњић: **Коментар Закона о привредним друштвима**, ЦИД, Подгорица, 2003, стр. 301.

<sup>1096</sup> Вид.: члан 32 став 1 Закона о порезу на доходак физичких лица ...

<sup>1097</sup> Вид.: члан 6 Закона о страним инвестицијама ...

## 2.2. ПОРЕЗИ ПО ОДБИТКУ

### 2.2.1. Правила из праксе СПЕУ

#### 2.2.1.1. Порез по одбитку на дивиденде, камате, капиталне добитке и приходе од имовине које остварују нерезидентна лица

Порез по одбитку на извору је најчешћи начин прикупљања пореза у погледу дивиденди, камата, прихода од права интелектуалне својине и других облика прихода од капитала, било да су исплаћени резидентима или нерезидентима.<sup>1098</sup> Због административних разлога, када је ријеч о нерезидентима, исти се обично обрачунава на бруто принципу, уз примјену пропорционалне пореске стопе.<sup>1099</sup> У погледу расподеле дивиденде акционарима – компанијама, СПЕУ је јасан да неће толерисати различит третман од стране државе извора између резидентних и нерезидентних правних лица. У случајевима када нема пореза по одбитку на дивиденде расподијелене резидентним компанијама, није дозвољено постојање пореза по добитку ни на дивиденде расподијелене нерезидентним акционарима – компанијама других држава чланица.<sup>1100</sup> Правила установљена од стране СПЕУ по питању примјене пореза по одбитку на дивиденде најбоље ће илустровати случај *Amurta* који се тичао опорезивања расподеле дивиденде након увођења *Parent-Subsidiary* директиве. У овом случају португалска компанија *Amurta* је држала 14% капитал учешћа у холандској компанији, што је било мање од захтијеваних 25%<sup>1101</sup> на основу којих су се стицала права из поменуте директиве на ослобођење од пореза по одбитку на дивиденде расподијелене нерезидентном акционару. Са друге стране, приликом расподеле дивиденде резиденту, уколико би капитал учешће било минимум 5%, домаћи акционар би био ослобођен пореза по одбитку.

Прво питање у случају *Amurta* је било да ли је различит третман иностраних и домаћих акционара резултат диспаритета који може настати паралелном примјеном пореских захтјева двије државе чланице, па зато и не представља дискриминацију? СПЕУ је примијетио да економско двоструко опорезивање које настаје расподелом дивиденде *Amurta* произлази

---

<sup>1098</sup> Вид.: J.S. Phillips, M.H. Collins: **General Report**, (y: *Tax assessment and collection of tax from non-residents*, Caheires de Droit Fiscal International, Vol. 70a), 1985, International Fiscal Association, стр. 38.

<sup>1099</sup> Вид.: Robert Couzin: **Corporate Residence and International Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, стр. 5.

<sup>1100</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **Taxation and Non-discrimination, A Reconsideration of Withholding Taxes in the OECD**, World Tax Journal, June 2010, стр. 182.

<sup>1101</sup> Данас је овај минимални услов спуштен на 10% капитал учешћа, али принципи СПЕУ остају исти, и примјењиви су у случају када нерезидентни акционар има капитал учешће испод 10%.

искључиво из пореских овлашћења (захтјева) Холандије; другим ријечима, само се Холандија може окривити за постојање двоструког опорезивања дивиденди компаније Amurta, насупрот дивиденди исплаћених домаћим компанијама које нису подвргнуте опорезивању. У оваквим ситуацијама када се може окривити искључиво једна држава, нема ограничења у погледу надлежности СПЕУ.<sup>1102</sup> Дакле, различит (лошији) третман (дискриминација) постоји када је посљедица примјене норми једне државе чланице, али не може бити оспорен на основу слобода кретања загарантованих УФЕУ када лошији третман проистиче од упоредног постојања два национална пореска система.<sup>1103</sup>

Прецизније, уколико држава чланица примјењује свој порески захтјев у односу на иностраног акционара на начин што опорезује дивиденде које остварује из локалних компанија, мора му омогућити исте пореске погодности на које има право и резидентни акционар. Другим ријечима, нерезидентни акционар и резидентни акционар су у упоредивој ситуацији: „...чим држава чланица, унилатерално или на основу пореског уговора, подвргне порезу приход, не само резидентних акционара већ и нерезидентата, на основу дивиденди које примају од стране резидентних компанија, ситуација тих нерезидената постаје упоредива са оном резидентних акционара...”<sup>1104</sup> Оно што СПЕУ мисли јесте да су, у циљу одлучивања о дискриминаторском дејству пореза по одбитку, дивиденде расподијељене нерезидентним матичним компанијама у идентичној ситуацији као и домаће дивиденде расподијељене од резидентних компанија својим резидентним матичним компанијама.<sup>1105</sup>

Уколико држава чланица не примјењује свој порески захтјев у односу на иностраног акционара који прима дивиденду, није ни у обавези да му омогући пореску олакшицу коју пружа резидентном акционару, иако је дивиденда опорезива у држави резидентства иностраног акционара.<sup>1106</sup> Добар примјер ове ситуације је случај *ACT Group Litigation*, када је СПЕУ одлучио да нема дискриминаторског понашања иако је резидентним акционарима омогућен порески кредит, док је ово право ускраћено нерезидентним акционарима. Разлог за то је што Велика Британија није опорезивала нерезиденте, тако да они нису у упоредивој ситуацији са резидентним акционарима, који су опорезовани, те на основу тога и имају право

---

<sup>1102</sup> Вид.: Jaap Bellingwout: *op. cit.*, стр. 128.

<sup>1103</sup> Вид.: Thierry Pons: *op. cit.*, стр. 216.

<sup>1104</sup> Вид.: Случај 170/05 ..., пасус 35.

<sup>1105</sup> Вид.: Frans Vanistendael: **Denkavit Internationaal: The Balance between Fiscal Sovereignty and the Fundamental Freedoms?**, European Taxation, May 2007, International Bureau of Fiscal Discrimination, стр. 210.

<sup>1106</sup> Вид.: Malcom Gammie: Non-Discrimination ..., стр. 171-172.

на порески кредит. Дакле, држава мора омогућити резидентним и нерезидентним акционарима исти порески третман дивиденди само уколико опорезује дивиденде расподијељене нерезидентним акционарима.<sup>1107</sup>

Када је ријеч о пореским уговорима, треба нагласити да се и они узимају у обзир приликом утврђивања постојања дискриминације. Дакле, поред законодавства државе која примјењује пореску мјеру, постојање дискриминације зависи и од ефеката који настају примјеном пореског уговора са државом резидентства иностраног акционара: „У принципу, треба се узети у обзир стварни ефекат који има порески уговор на ситуацију пореског обвезника приликом процјене да ли је он дискриминисан...Пошто није осигурала да у стварности матична компанија која није резидент Француске добије олакшицу у односу на француско економско двоструко опорезивање под једнаким условима као што то право имају француске матичне компаније, било путем пореског уговора или на други начин, Француска крши члан 43 ЕЗ.”<sup>1108</sup>

Случај *Amurta* је дао одговор на питање да ли порески обвезник има право на заштиту основних слобода и у случају опорезивања порезом по одбитку, а да није примјењива Parent-Subsidiary директива. Ријеч је о ситуацијама када инострани акционар има мали проценат капитал учешћа па не стиче право на ослобођење из Директиве. СПЕУ се позвао на правило из случаја *Test Claimants*<sup>1109</sup> да иако у предметном случају Директива није примјењива, акционар има право на заштиту коју гарантују основне слободе: „У том погледу мора се нагласити, у погледу акционара који нису покривени Директивом 90/435, да је на држави чланици да утврди да ли, и у ком степену, треба да буде избјегнуто економско двоструко опорезивање расподијељеног профита и у ту сврху да установи, или унилатерално или на основу пореских уговора, поступке у циљу спречавања или ублажавања оваквог двоструког опорезивања. Међутим, то не значи само по себи да државе чланице могу наметнути мјере које су у супротности са слободама кретања загарантованим Уговором ЕЗ...”<sup>1110</sup>

Сљедеће важно питање које се тиче примјене пореза по одбитку на дивиденде јесте да ли унилатерална мјера за избјегавање двоструког опорезивања коју примјењује држава резидентства иностраног акционара може отклонити дискриминаторни ефекат пореске мјере државе извора. СПЕУ се позива на устаљену праксу у случају *Verkooyen*: „П коначно у погледу аргумента који се заснива на могућој пореској повластици коју порески обвезник има у Холандији на основу

<sup>1107</sup> Вид.: Thierry Pons: *op. cit.*, стр. 216.

<sup>1108</sup> Вид.: Мишљење AG General Geelhoed у случају 170/05 Denavit International, тачка 53.

<sup>1109</sup> Вид.: Случај 374/04 ..., пасус 54.

<sup>1110</sup> Вид.: Случај 379/05 ..., пасус 24.

дивиденди примљених од стране компанија са сједиштем у некој другој држави чланици, јасно је на основу устаљене судске праксе да неповољнији порески третман који је у супротности са основним слободама не може бити оправдан постојањем других пореских предности, чак и уз претпоставку да исте постоје...<sup>1111</sup> На основу овог става СПЕУ у случају *Amurta* закључује да: „Сходно томе, Краљевина Холандија се не може ослонити на постојање пореске погодности пружене унилатерално од стране друге државе чланице у циљу избјегавања обавезе на основу уговора.”<sup>1112</sup>

СПЕУ је мишљења да искључиво обичан порески кредит, и то пружен нерезидентном акционару на основу пореског уговора, може да прође тест права ЕУ. Разлог за то је што порески кредит пружен путем унилатералне мјере државе чланице резидентства акционара може бити опозван (измјене закона) у свако вријеме на основу дискреционих права државе чланице.<sup>1113</sup> Са друге стране, пуни кредит би, у ситуацији већег пореског терета у држави извора прихода, подразумијевао повраћај у кешу у држави резидентства иностраног акционара пореза по одбитку наплаћених у држави извора. Ова солуција не представља мјеру која је међународно прихваћена у пореској политици држава чланица, нити УФЕУ захтијева да држава резидентства изврши овакав повраћај<sup>1114</sup>: „Када...су ови приходи подвргнути у држави чланици компаније која врши распоједу вишем нивоу пореза од оног у држави чланици компаније која их прима, касније поменута држава чланица је у обавези да пружи порески кредит само до износа пореза на приход компанија који је компанија која прима дивиденду дужна да плати. Не захтијева се исплата разлике, дакле износа плаћеног у држави чланици компаније која врши распоједу ако је већи од износа пореза који треба платити у држави чланици компаније која их прима.”<sup>1115</sup>

Иако СПЕУ још увијек није одлучивао о порезу по одбитку на дивиденде исплаћене нерезидентним акционарима - физичким лицима, у неким случајевима који се нису тицали распојеле дивиденде одлучио је да нерезидентни порески обвезници - физичка лица не смију бити опорезовани по вишој стопи у погледу прихода од капитала од резидентних пореских обвезника.<sup>1116</sup> У случају *Turfijnen* порез по одбитку на пензије је проглашен дискриминаторским: „...члан 18 ЕЗ мора бити тумачен у смислу да спречава национално

<sup>1111</sup> Вид.: Случај 35/98 ..., пасус 61.

<sup>1112</sup> Вид.: Случај 379/05 ..., пасус 78.

<sup>1113</sup> Вид.: Marc Dasse: **Belgian Withholding Taxes on Outbound Dividends and Interest – The Challenge of Community Law**, Bulletin For International Taxation, August/September 2008, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 342.

<sup>1114</sup> У том смислу вид.: Jaap Bellingwout: *op. cit.*, стр. 129.

<sup>1115</sup> Вид.: Случај 446/04 ..., пасус 52.

<sup>1116</sup> Вид.: Frans Vanistendael: Taxation and Non-discrimination ..., стр. 182.

законодавство на основу којег порез на доходак у погледу пензија исплаћених од стране институције дотичне државе лицу које је резидент друге државе чланице превазилази у одређеним случајевима порез који би био плаћен у случају да је та особа резидент првопоменуто државе чланице, гдје та пензија чини сав или скоро сав приход те особе.”<sup>1117</sup>

Слично, иако се СПЕУ није још увијек огласио о питању дискриминације која се односи на примјену пореза по одбитку на дивиденде расподијелене сталној пословној јединици нерезидентне компаније, мало је сумње какав би исход био, због дугог низа случајева који установљавају правило да оне морају бити третиране на исти начин као домаће компаније. Пресуда у случају *Saint-Gobain*, која налаже државама чланицама да морају омогућити индиректни порески кредит за инострани порез на добит компанија у погледу дивиденди примљених од стране сталне пословне јединице, чини јасним да државе чланице имају обавезу да омогуће и директни порески кредит за сваки порез по одбитку обрачунат у другој држави чланици, када домаће компаније имају могућност коришћења истог кредита.<sup>1118</sup>

Дакле, цјелокупна анализа указује да међународни порески систем функционише на основу претпоставке да држава извора има право на опорезивање профита компаније и да држава резидентства има право на опорезивање дивиденди које њени резиденти остваре из тог профита. Члан 10(2) Модел конвенције *OECD* осигурава право на опорезивање држави извора у односу на дивиденде, али у ЕУ контексту сваки покушај државе резидентства да користи то право мора бити конзистентан са њеним домаћим пореским системом. Уколико држава извора не опорезује домаће дивиденде, неће бити у стању да оправда опорезивање прекограничне распојеле дивиденде позивом на чињеницу да држава резидентства може у сваком случају опорезовати исте, чак иако је држава резидентства признала држави извора право на опорезивање на основу пореског уговора.<sup>1119</sup>

Када је ријеч о порезу по одбитку на камате исплаћене нерезидентима, број случајева је далеко мањи него када је ријеч о дивидендама. Међутим, предмет из којег је могуће разумјети поимање принципа СПЕУ у овој предметној материји је *Commission v France*, који се тичао различитог пореског третмана камате из домаћих извора и камате из иностраних извора. За камате из домаћих извора порески обвезник је имао могућност да изабере као опцију

<sup>1117</sup> Вид.: Случај 520/04 ..., пасус 39.

<sup>1118</sup> Вид.: Frans Vanistendael: *Taxation and Non-discrimination* ..., стр. 183.

<sup>1119</sup> Вид.: Malcom Gammie: *Non-Discrimination* ..., стр. 173.

примјену фиксне стопе пореза од 15%, док ова могућност није постојала за камате из иностраних извора. Овај лошији третман камате из иностраних извора СПЕУ је окарактерисао као кршење слободе пружања услуга: „...*потпуним искључивањем примјене стопе фиксне дажбине на приход који потиче од инвестиција и уговора...када дужник није резидент или није основан у Француској, Француска Република није испунила своје обавезе из члана 49 и 56 ЕЗ.*”<sup>1120</sup>

Вјероватно најбољи одговор на питање примјене пореза по одбитку на камате дао би случај *Commission v Portugal*, у којем је оспорена усклађеност пореза по одбитку на камате који се примјењује у случају нерезидентних финансијских институција. Иако је стопа пореза по одбитку који се примјењује на приход нерезидентних финансијских компанија била нижа од оне која се примјењује на приход резидентних финансијских институција, порески терет првопоменутих је био значајно већи, јер нерезидентне финансијске компаније нису имале могућност умањивања пореске основице трошковима пословања.<sup>1121</sup> Међутим, СПЕУ је у овом случају одбацио захтјев Комисије ЕУ да се предметне португалске норме прогласе противним праву ЕУ, јер она није поднијела ваљане доказе да је опорезивање нерезидената јаче од опорезивања резидената, већ је своје тврдње засновала на хипотетичким тврдњама.<sup>1122</sup>

Међутим, без сваке сумње дискриминаторним би се сматрале одредбе као што су: 1. примјена исте стопе пореза на камате и накнаде по основу права интелектуалне својине, али да право на коришћење трошкова имају само резидентни порески обвезници; 2. примјена ниске стопе пореза по одбитку на камате и исплате на основу права интелектуалне својине нерезидентним лицима, али искључивање од опорезивања исте врсте прихода исплаћене резидентним пореским обвезницима, јер ће они бити свакако опорезовани као приход од пословања; 3. изузимање од пореза по одбитку камата и исплата на основу права интелектуалне својине домаћим пореским обвезницима (нпр. банкама, осигуравајућим кућама или одређеним инвестиционим компанијама), док се задржава постојање овог пореза по одбитку на исплате нерезидентним банкама, осигуравајућим компанијама и инвестиционим компанијама; 4. омогућавање пореског кредита за иностране порезе по одбитку на приход домаћег пореског

---

<sup>1120</sup> Вид.: Случај 334/02 *Commission of the European Communities v French Republic*, пасус 34.

<sup>1121</sup> Вид.: Tom O'Shea: **European Commission's Challenge Fails in Outbound Interest Case**, September 13, Tax Notes International, 2010, стр. 851.

<sup>1122</sup> Вид.: Случај 105/08 *European Commission v Portuguese Republic*, пасус 30.

обвезника, али непружање овог кредита сталним пословним јединицама нерезидентних пореских обвезника које остварују исти приход.<sup>1123</sup>

Сличне принципе СПЕУ је успоставио и када је у питању примјена пореза по одбитку на капиталне добитке. Случај *Commission v Spain* се тичао спорног шпанског законодавства на основу којег је примјењиван пропорционални порез по одбитку од 35% на капиталне добитке остварене од стране нерезидената. Са друге стране, капитални добици остварени од резидената опорезовани прогресивно у случају да су реализовани располагањем имовине која је била у својини пореског обвезника до једне године, а пропорционалном стопом од 15% уколико су били у власништву преко једне године. Стога, пореска обавеза за нерезидента је била увијек већа када је имовина држана дуже од једне године од стицања, док је слична ситуација била и са имовином која је држана мање од једне године, осим у случајевима када је примјењивана просјечна стопа виша од 35%. Због овога СПЕУ је одлучио да предметно законодавство прогласи неусклађеним са правом ЕУ: „...третирајући различито...капиталне добитке реализоване у Шпанији на основу тога јесу ли остварени од стране резидената или нерезидената, Краљевина Шпанија није испунила своје обавезе на основу члана 56 ЕЗ...”<sup>1124</sup>

Случај који може бити интересантан по питању пореза по одбитку на приходе од имовине остварене од стране нерезидентних лица из ЗПДПЛ је случај *Stauffer. Centro di Musicologia Walter Stauffer Foundation* (у даљем тексту: *Stauffer*) је добротворна организација основана у Италији, гдје јој се налази и сједиште као и мјесто управе. Ова добротворна организација је посједовала непокретности на територији Њемачке, од којих је остваривала приходе на основу закупа. По закону Њемачке, добротворне организације исте врсте су биле ослобођене пореза на добит компанија, али њемачке пореске власти нису признале ово право *Stauffer*-у, јер није имала своје сједиште нити мјесто управе на територији Њемачке. Дакле, *Stauffer* није обављала нити једну врсту активности на територији Њемачке везану за предметне непокретности, већ је приходе остваривала искључиво њиховим рентирањем.

СПЕУ је заузео став да је *Stauffer* у упоредивој ситуацији са фондацијама основаним у Њемачкој: „Ипак, чињеница је да када фондација којој је признат добротворни карактер у једној држави чланици такође испуњава захтјеве које поставља у ту сврху закон друге државе чланице и када је њен циљ да промовише исте интересе од јавног значаја...власти те државе чланице не могу ускратити тој фондацији

<sup>1123</sup> Вид.: Frans Vanistendael: Taxation and Non-discrimination ..., стр. 189.

<sup>1124</sup> Вид.: Случај 562/07 Commission of the European Communities v Kingdom of Spain, пасус 69.

право на једнак третман само на основу тога што она није основана на њеној територији.”<sup>1125</sup> Пошто није признао ниједно оправдање које је изнесено у поступку, СПЕУ је одлучио да њемачке норме третирају фондације које се налазе у објективно упоредивој ситуацији на различит начин што представља дискриминацију забрањену на основу слободе кретања капитала.<sup>1126</sup>

#### 2.2.1.2. Порез по одбитку на коришћење услуга нерезидената из иностранства

Сљедећу групу случајева чине они који се односе на порезе по одбитку који се обрачунавају на услуге чији су пружаоци нерезидентна лица, са циљем спречавања разних видова пореске евазије. Дobar примјер може бити случај *Commission v Belgium*, који се тичао белгијске мјере која је наметала обавезу принципалима и уговарачима при коришћењу услуга иностраних уговорних партнера, који нису регистровани у Белгији, да задрже по одбитку 15% износа који су платили за обављање посла. Такође, принципал и уговарач имали су солидарну и појединачну одговорност за порески дуг такве уговорне стране. СПЕУ је прихватила тврдњу да је ријеч о виду прикривене дискриминације: „У предметном случају чињеница да...принципал или уговарач мора задржати по одбитку за рачун белгијских власти суму еквивалентну 15% цијене обрачунате од стране нерегистрованог пружаоца услуга, ефективно одузима том пружаоцу могућност да одмах има на располагању дио свог прихода, који може повратити једино по окончању посебне административне процедуре. Препрека коју представља порез по одбитку за пружаоце услуга који нису основани или регистровани у Белгији, је у стању да их одврати од уласка на тржиште Белгије у циљу пружања услуга у грађевинском сектору те државе.”<sup>1127</sup>

Иако се мјера примјењује без дискриминације, како на резиденте тако и на нерезиденте, мјера се сматра забрањеном јер погађа у највећем броју случајева лица основана ван Белгије: „...предметна мјера се примјењује искључиво на предузетнике који нису регистровани у Белгији...закључак мора бити, такође и у свјетлу традиционалне судске праксе СПЕУ, да је критеријум такве природе сâм по себи способан да створи разлику у третману између предузетника на основу чињенице у којој су држави основани или чији су грађани. Нерегистровани предузетници ће у стварности бити (скоро) без изузетка инострани предузетници, и посебно, они који желе да пружају услуге у Белгији само на повременој основи, док ће

<sup>1125</sup> Вид.: Случај 386/04 Walter Stauffer, пасус 40.

<sup>1126</sup> Вид.: Thomas Ecker: **Taxation of Non-Profit Organizations with Multinational Activities – The Stauffer Aftermath and Tax Treaties**, INTERTAX, Volume 36, Issue 8/9, Kluwer Law, International, стр. 450.

<sup>1127</sup> Вид.: Случај 433/04 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium, пасус 30.

*национални предузетници бити (скоро) увијек регистровани као уговарачи јер морају да испуне те захтјеве, посебно у циљу могућности обављања свог пословања у Белгији.*<sup>1128</sup>

Белгијске власти су покушале оправдати предметну мјеру чињеницом да су обавеза обустављања пореза по одбитку и солидарне одговорности саставни дио ширег система спречавања пореских превара. Међутим, СПЕУ је одбацио ово оправдање, сматрајући предметну мјеру непропорционалном, пошто је заснована на генералној претпоставци пореске евазије, па је исти циљ могуће постићи на мање рестриктиван начин: *„У погледу пореза по одбитку, мање рестриктивна мјера од оне која лишава пружаоца услуге значајног дијела његове зараде била би установљвање система заснованог на размјени података између принципала и уговарача, њихових уговорних партнера и белгијских пореских власти, што би нпр. дозволило принципалима и уговарачима да дођу до сазнања о пореским дуговима њихових уговорних партнера, или на увођењу обавезе обавјештавања белгијских пореских власти о свим уговорима закљученим са нерезистрованим уговорним партнерима, или свих плаћања која су им извршена.*<sup>1129</sup>

Једна врста пореза по одбитку која има антиевазиону сврху присутна је и у црногорском ЗПДП. Као најбољи случај који може послужити разумијевању механизма пореза по одбитку из ЗПДП, као и неопходном правцу његове реформе у циљу усклађивања са правом ЕУ, може послужити белгијски случај *SAIT*. Исти се тицао плаћања која је извршила белгијска компанија *SAIT* нерезидентној луксембуршкој компанији *MISA* на основу уговора о пружању услуга. Пошто је луксембуршка компанија била резидент специјалног пореског режима, на основу којег иста није била подвргнута плаћању пореза аналогног белгијском порезу на корпорације, пореске власти Белгије су одбиле да признају ово плаћање као пословни расход. На основу белгијских прописа, плаћања на основу уговора нерезидентним компанијама подвргнутим *„пореском режиму који је знатно повољнији од оног који се примјењује у Белгији“* нису признавана као пословни расход резидентних компанија, осим уколико оне не пруже доказе да је ријеч о истинској трансакцији (тј. да није уговор о пружању фиктивних услуга), као и о нормалном износу трансакције (цијена која би се постигла на тржишту у регуларним условима). Због ових отежавајућих околности, када је ријеч о прекограничним активностима, компанија *SAIT* је сматрала да се крше њена права на основу УФЕУ. СПЕУ је подржао овакав став: *„У складу с тим, то посебно правило — које установљава теже услове за могућност одбијања пословних*

<sup>1128</sup> Вид.: Мишљење AG Tizzano у случају 433/04 *Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium*, тачка 36.

<sup>1129</sup> Вид.: Случај 433/04 ..., пасус 39.

*расхода од оног предвиђеног општим правилом и чије поље примјене није унапријед одређено са прецизношћу – у стању је и да одврати белгијске пореске обвезнике од коришћења свог права на слободу пружања услуга и коришћења услуга пружаоца основаних у другој држави чланици и да одврати те пружаоце да понуде своје услуге корисницима основаним у Белгији.”<sup>1130</sup>*

Основни проблем белгијских норми је био тај што су постављене на општој, исувише неодређеној основи: „...проста чињеница да резидентни порески обвезник користи услуге нерезидентног пружаоца услуга не може бити чврста основа за општу претпоставку злоупотребе, те оправдати мјеру која доводи у питање употребу основних слобода загарантованих Уговором...”<sup>1131</sup> Овај став је устаљен у пракси СПЕУ, те свака мјера која се заснива на генералној претпоставци пореске евазије пада на тесту пропорционалности. Дакле, по устаљеној пракси, када је ријеч о анти-евазионим мјерама, главну препреку представља тест пропорционалности, што је био случај и у предмету SAIT. СПЕУ је нашао да је предметна мјера оправдана циљем спречавања нелегитимног избјегавања пореза, те је подвргао детаљној анализи њен механизам. Што се тиче захтјева за подношењем доказа да је ријеч о истинској и стварној природи трансакције, као и о нормалном износу трансакције, СПЕУ је сматрао да су исти адекватни за постизање циља. Међутим, због непостојања законске дефиниције појма „пореског режима који је знатно повољнији од оног који се примјењује у Белгији“, предметна мјера није испунила захтјев правне сигурности: „...одредба формулисана на овај начин не чини могућим...одређење свог поља примјене са довољном прецизношћу...оваква одредба, дакле, не испуњава захтјеве принципа правне сигурности, у складу са којим правне норме морају бити јасне, прецизне и предвидиве у погледу својих дејстава, а посебно када оне могу имати неповољне посљедице за физичка лица и предузећа...одредба која не испуњава ове услове принципа правне сигурности не може се сматрати пропорционалном са циљем који жели постићи.”<sup>1132</sup> Дакле, једина замјерка механизму ове пореске мјере од стране СПЕУ била је њена недовољна прецизност, која ствара правну несигурност за пореског обвезника. Овај разлог непропорционалности мјере није везан искључиво за порезе, већ се СПЕУ позвао на пресуду у случају *Vereniging voor Energie*, који се тичао трговине електричном енергијом на унутрашњем тржишту: „У погледу

<sup>1130</sup> Виа.: Случај 318/10 Société d’investissement pour l’agriculture SA (SAIT) v État Belge, пасус 28.

<sup>1131</sup> *Ibid.*, пасус 38.

<sup>1132</sup> *Ibid.*, пасуси 57-59.

*принципа правне сигурности, исти захтијева посебно да одредбе које имају негативне посљедице по појединце морају бити јасне и прецизне, а њихова примјена предвидива за оне који су јој подвргнути...*<sup>1133</sup>

### 2.2.1.3. Случај X NV – “ослобађајућа пресуда” за порезе по одбитку у праву ЕУ

Поред осталих питања у вези са порезом по одбитку, СПЕУ се у случају *Scorpio* суочио са дилемом њемачког суда: да ли је систем пореза по одбитку за коришћење нерезидентних пружалаца услуга сам по себи супротан основним слободама загарантованим ЕФЕУ? У предметној пресуди СПЕУ је подржао мишљење Комисије ЕУ и АГ<sup>1134</sup>, оправдавајући постојање пореза по одбитку потребом осигурања ефикасне наплате пореза, али уз веома двосмислено образложење: „Поступак обустављања пореза на извору и одредбе о одговорности које ју прате представљају легитимно и адекватно средство у осигурању пореског третмана прихода лица основаних ван територије државе опорезивања и осигуравају да тај приход не избјегне опорезивање у држави резидентства и држави гдје се услуге пружају. Треба подјетити да у предметно вријеме, у 1993. години, није постојала ниједна директива или други инструмент, на који би указивали списи случаја, а који се тиче узајамне административне сарадње у прикупљању пореских дугова...”<sup>1135</sup> Дакле, овакво образложење отвара питање компатибилности пореза по одбитку са правом ЕУ послје доношења Директиве 2001/44/ЕЗ о наплати пореских захтјева<sup>1136</sup>.<sup>1137</sup> Оправдање рестриктивних мјера принципом ефикасне фискалне супервизије није прихватао у случајевима када су се пореске власти могле ослонити на узајамну сарадњу држава чланица или када би релевантна информација могла бити захтијевана од резидентног пореског обвезника.<sup>1138</sup>

Коначно, пресуда од 18. октобра 2012. године у случају X NV даје одговор везан за предметну дилему. Исти се тичао пријатељских фудбалских утакмица које су одиграла два британска фудбалска клуба на територији Холандије против холандског клуба Х. Холандски клуб није

<sup>1133</sup> Вид.: Случај 17/03 *Vereniging voor Energie, Milieu en Water, Amsterdam Power Exchange Spotmarkt BV, Enco NV v Directeur van de Dienst uitvoering en toezicht energie*, пасус 80.

<sup>1134</sup> Вид.: Мишљење АГ Лџер у случају 290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, тачка 49.

<sup>1135</sup> Вид.: Случај 290/04 ..., пасус 36.

<sup>1136</sup> Вид.: Council Directive 2001/44/EC of 15 June 2001 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties and in respect of value added tax and certain excise duties.

<sup>1137</sup> Вид.: Dick Molenaar, Harald Grams: **Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union**, European Taxation, February 2007, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 66.

<sup>1138</sup> Вид.: Karin Simader: **Withholding Taxes and the Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection**, Bulletin for International Taxation, February 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 115.

обрачунао порез по одбитку на надокнаду коју је за играње утакмица платио британским клубовима, а који је био дужан на основу холандских прописа. Након захтјева пореских власти Холандије да плати предметни порез, X је сматрао да исти представља кршење права ЕУ, јер се обрачунава искључиво у ситуацији када је гостујући клуб из иностранства, док у случају да је клуб из Холандије не би постојао порез по одбитку. Између осталих питања, Врховни суд Холандије (*Hoge Raad*) је изнио дилему: да ли порез по одбитку иде даље од онога што је неопходно уколико се узму у обзир могућности које пружа Директива 2001/44/ЕЗ? Другим ријечима, поставља се питање да ли, иако постоји оправдање од општег интереса (ефикасно прикупљање прихода) за њихову примјену, порези по одбитку падају на тесту пропорционалности права ЕУ. Односно, да ли је коришћење Директиве 2001/44/ЕЗ мјера која је мање наметљива за пореског обвезника а којом се постиже исти циљ – наплата пореза на приходе остварене од стране нерезидента вршењем услуга на територији државе која успоставља пореску обавезу.

Директива 2001/44/ЕЗ суштински установљава обавезу да се потраживања (порески захтјеви) из друге државе чланице третирају као национални порески захтјеви: „У складу са чланом 8 Директиве 76/308, инструменти који дозвољавају извршење наплате потраживања сада морају, као опште правило, бити директно признати и аутоматски третирани као инструменти на основу којих се извршавају потраживања у оквиру националне територије, док је прије тога ти инструменти требало да буду једино прихваћени, признати и замијењени инструментом који овлашћује њихово извршење у оквиру територије државе чланице оног органа од којег се тражи извршење.”<sup>1139</sup>

Пошто пресуда скоро у потпуности прати мишљење АГ Kokott, навешћемо два главна аргумента из њеног мишљења о томе зашто Директива 2001/44/ЕЗ није адекватна замјена за порезе по одбитку, те да њене могућности не треба прецијенити:<sup>1140</sup> 1) она се односи искључиво на прекогранично извршење пореских захтјева који износе више од 1500 евра, те стога њена намјера није била да у потпуности замијени порезе по одбитку; б) подаци показују да је прикупљено само 5% од укупног износа пореза у случајевима када је захтијевана сарадња на основу Директиве (период 2005-2008. година), те се као закључак намеће да иста није адекватна замјена за порезе по одбитку. Сљедећи проблем представља чињеница да би једина замјена за порезе по одбитку могла бити прикупљање пореског дуга од стране пореских

<sup>1139</sup> Вид.: Случај 338/01 *Commission of the European Communities v Council of the European Union*, пасус 71.

<sup>1140</sup> Вид.: Мишљење АГ Kokott у случају 498/10 *X NV v Staatssecretaris van Financiën*, тачка 52.

власти државе извора директно од иностраног пружаоца услуге. СПЕУ износи три разлога зашто овај систем наплате пореза не представља мање наметљиво средство у долажењу до истог циља:<sup>1141</sup> 1) он намеће обавезу примаоцу услуге да пријави исту пореским властима државе извора; 2) инострани пружалац услуге мора да поднесе пореску пријаву на страном језику и да познаје пореске и друге прописе државе извора; 3) тај систем производи значајне трошкове наплате пореза за пореску администрацију. Сходно свему изнесеном, СПЕУ је потврдио став из мишљења АГ Кокотт да порези по одбитку задовољавају тест пропорционалности „...под условом да ограничење пружања услуга представља опорезивање услуга на извору као такво, а не резултира већим пореским оптерећењем.“<sup>1142</sup>

Треба истаћи да је СПЕУ у предметном случају, поред оправданости примјене пореза по одбитку уопште, цијенио још један став изнијет од стране Врховног суд Холандије: да ли чињеница да је предметни порез по одбитку накнадним измјенама закона 2007. године престао да се примјењује у случају иностраних пружалаца услуга који су резиденти држава са којима Холандија има потписане пореске уговоре додатни разлог да се исти сматрају неадекватним – непропорционалним средством за постизање циља којем се тежи? Другим ријечима, холандски законодавац је одлучио да одустане од свог пореског захтјева (порез по одбитку) у поменутим ситуацијама (постоји билатерални порески уговор), јер сматра да је пракса показала немогућност прикупљања пореза по одбитку на једноставан и ефикасан начин. СПЕУ је у пресуди такође у потпуности пратио мишљење изнесено од стране АГ Кокотт: „Одлука националног законодавца да потпуно одустане од опорезивања прихода остварених у Холандији у случајевима када постоји порески уговор са државом у којој је пружалац услуге основан не доводи, међутим, у питање оправданост опорезивања по принципу извора као ефикасног средства за прикупљање пореза... Чињеница да је, у ситуацијама као у предметном случају, дошло до одустајања од прикупљања пореза је без икаквог значаја у овом погледу.“<sup>1143</sup>

Поред рјешења ове круцијалне дилеме када је ријеч о постојању пореза по одбитку у праву ЕУ, СПЕУ је у овом случају дао још један одговор везан за њихову примјену: да ли је за утврђивање постојања ограничења основних слобода релевантна чињеница да инострани пружалац услуга има могућност да у држави резидентства умањи своју пореску обавезу за износ пореза по одбитку наплаћеног у држави извора? СПЕУ је одбацио утицај ове околности

<sup>1141</sup> Вид.: Случај 498/10 X NV v Staatssecretaris van Financiën, пасуси 49-51.

<sup>1142</sup> Вид.: Мишљење АГ Кокотт у случају 498/10 X NV v Staatssecretaris van Financiën, тачка 60.

<sup>1143</sup> Ibid., тачка 45-46.

на постојање ограничења: „Дакле, порески третман пружаоца услуге у држави чланици у којој је основан није релевантан у сврху установљивања да ли обавеза примаоца услуге да обустави порез по одбитку на извору представља ограничење слободе пружања услуга забрањено чланом 56 УФЕУ.“<sup>1144</sup>

## 2.2.2. Усклађеност законодавства Црне Горе

### 2.2.2.1. Дивиденде, камате, капитални добици и приходи од закупа имовине

Када је ријеч о усклађености пореског третмана дивиденди које се исплаћују нерезидентним лицима на основу прописа Црне Горе, ситуација је веома једноставна. ЗПДПЛ предвиђа примјену пореза по одбитку од 9% на бруто основи у случају исплате дивиденде црногорских резидентних компанија, како резидентним тако и нерезидентним правним и физичким лицима.<sup>1145</sup> На овај начин ЗПДПЛ предвиђа идентичан третман у домаћој као и у прекограничној ситуацији. Хипотетички је могуће поставити питање (везано за праксу СПЕУ) да ли начелно искључење могућности коришћења трошкова везаних за остваривање прихода у облику дивиденде од стране нерезидента представља кршење слобода кретања загарантованих УФЕУ. Иако по устаљеној пракси СПЕУ, нерезидентно лице мора имати могућност умањења пореске основице за трошкове везане за остваривање прихода, мишљења смо да предметни порески режим из ЗПДПЛ није у супротности са правом ЕУ. Језичко тумачење овог правила даје погрешан утисак да нерезидент мора имати право на коришћење трошкова. Међутим, циљним тумачењем се долази до закључка да је у свим случајевима у којим је СПЕУ примјењивао ово правило у домаћој ситуацији резидентно лице имало право на њихово коришћење, те различит третман представља дискриминацију. У случају предметних црногорских норми, иако оне не допуштају коришћење трошкова код пореза по одбитку на дивиденде исплаћене нерезидентним лицима, ова могућност не постоји нити код исплате резидентним лицима. По сриједи је, дакле, идентичан третман домаће и прекограничне ситуације, те стога сматрамо да дискриминација не може постојати.

Везано за усклађеност црногорског пореског режима који се примјењује на исплату камате са праксом СПЕУ, треба правити разлику када је ријеч о третману исплата правним и физичким лицима. На основу ЗПДПЛ, у случају исплате камате нерезидентном правном лицу

<sup>1144</sup> Вид.: Случај 498/10 X NV v Staatssecretaris van Financiën, пасус 56.

<sup>1145</sup> Вид.: члан 29 став 1 тачка 1 Закона о порезу на добит ...

обрачунава се порез по одбитку у бруто износу од 9%.<sup>1146</sup> Поређењем са третманом исплате камате резидентном лицу слиједи недвосмислен закључак да он по два основа представља кршење правила праксе СПЕУ. У случају исплате резидентном правном лицу или сталној пословној јединици нерезидента, не примјењује се порез по одбитку, већ износ камате бива укључен у опорезиву добит на коју се обрачунава порез на добит правних лица. Дакле, сама чињеница да се у случају исплате камате у домаћој ситуацији не обрачунава порез по одбитку представља кршење праксе СПЕУ. Чињеница да ће износ камате бити укључен у основицу пореза на добит не оправдава компензацију за порез по одбитку на исплате нерезидентима. Ово оправдање било би засновано на принципу кохезије пореског система, односно на аргументацији да се одређени повољнији порески третман пореском обвезнику надокнађује каснијим опорезивањем. Међутим, захтјев који поставља пракса СПЕУ јесте да се овакви порески аранжмани морају односити на истог пореског обвезника као и на исти порески облик.<sup>1147</sup> У случају предметног црногорског пореског режима није испоштован захтјев о идентичности пореза. Прецизније, иако постоји идентичност пореског обвезника, јер и порез по одбитку и порез на добит терете камату коју остварује компанија зајмодавац, ријеч је о два засебна пореска облика. Свеједно, и у случају да је предметни порески режим у складу са правом ЕУ, чињеница да се порез по одбитку наплаћује на бруто износ камате, крши правила СПЕУ. Дакле, док се нерезидентном лицу наплаћује стопа од 9% пореза по одбитку, резидентно лице има право да, након укључивања камате у опорезиву добит, а прије обрачуна пореза на добит, основицу умањи за трошкове пословања. На крају, везано за порески третман камате исплаћене нерезидентима, треба рећи да ће у већини ситуација исти бити покривен Директивом *Parent-Subsidiary*. Међутим, иста се односи искључиво на повезане квалификоване компаније (гаје је учешће у капиталу најмање 10%), тако да у случају исплата камате неповезаним компанијама примјењују се правила из праксе СПЕУ.

С друге стране, порески третман камате исплаћене нерезидентним физичким лицима на основу ЗПДФЛ је дијаметрално супротан у односу на ЗПДПЛ. Тачније, на основу ЗПДФЛ постоји обрнута дискриминација, односно нерезидентна физичка лица имају повољнији порески третман. Одребе ЗПДФЛ које се односе на плаћање пореза на камату предвиђају да он у случају исплате резидентним лицима износи 9%, док се на нерезиденте примјењује стопа

---

<sup>1146</sup> *Ibid.*, члан 5 став 1 тачка 3.

<sup>1147</sup> Вид.: види горе, стр. 210.

од 5%.<sup>1148</sup> У оба случаја основицу чини бруто износ, те дакле ни по овом основу не може постојати дискриминација. Ова пореска мјера има за циљ подстицај нерезидентних физичких лица да држе своја новчана средства у црногорским банкама, те их на тај начин доводи у привилегован положај, који је дозвољен правилима праксе СПЕУ.

Третман капиталних добитака нерезидентних правних и физичких лица такође треба анализирати одвојено. Када је ријеч о капиталним добицима које оствари нерезидента компанија која нема сталну пословну јединицу у Црној Гори, ЗПДПЛ предвиђа примјену пореза по добитку од 9% на бруто основицу. С друге стране, у случају капиталних добитака резидентних компанија, као и сталних пословних јединица лоцираних на црногорској територији, ЗПДПЛ не предвиђа примјену пореза по одбитку већ, капитални добити бивају укључени у основицу пореза на добит.<sup>1149</sup> Дакле, ријеч је о сличној ситуацији као и по питању третмана камате. Стога, не примјењујући порез по одбитку на капиталне добитке остварене од стране резидената, те примјеном пореске стопе на бруто основицу, ЗПДПЛ врши дискриминацију нерезидентних правних лица, која је супротна правилима праксе СПЕУ. Са друге стране, одредбе везане за опорезивање капиталних добитака ЗПДФЛ предвиђају идентичан третман резидентних и нерезидентних физичких лица, што их чини усклађеним са правом ЕУ.<sup>1150</sup>

Иако се случај *Stauffer*, тиче пореза на добит компанија, у идентичној ситуацији у којој се налазила фондација *Stauffer*, у црногорском правном систему обрачунава се порез по одбитку. Прецизније, предмет опорезивања нерезидента који нема сталну пословну јединицу, поред осталих су и приходи које оствари на територији Црне Горе од закупа покретне и непокретне имовине. Дакле, у случају да фондација *Stauffer* има непокретност на територији Црне Горе, коју даје под закуп, на овај приход био би примјењен порез по одбитку у тренутку исплате закупнине. Пошто се предметни порески облик примјењује искључиво у случају нерезидентних лица (не само непрофитних организација, као у случају *Stauffer*), очигледно је ријеч о дискриминацији забрањеној на основу права ЕУ; прецизније, пошто је ријеч о приходима од непокретности, ријеч је о кршењу слободе кретања капитала. Такође, чињеница да се опорезивање заснива на бруто основу представља различит третман забрањен праксом СПЕУ.

---

<sup>1148</sup> Вид.: члан 50 ставови 2-3 Закона о порезу на доходак физичких лица ...

<sup>1149</sup> Вид.: чланови 21-23 Закона о порезу на добит правних лица ...

<sup>1150</sup> Вид.: члан 37 а-х Закона о порезу на доходак физичких лица ...

### 2.2.2.2. Услуге из иностранства

ЗПДПЛ предвиђа примјену пореза по одбитку у случају свих исплата нерезидентним правним лицима по основу консалтинг услуга, услуга истраживања тржишта и ревизорских услуга.<sup>1151</sup>

Циљ предметних одредаба је спречавање коришћења фиктивних услуга повезаних лица из иностранства. Дакле, у случају непостојања ове одредбе, црногорска резидентна компанија или њени власници би могли основати у некој јурисдикцији са ниским или непостојећим опорезивањем компанију са којом би закључивали уговоре о пружању непостојећих услуга. Циљ оваквог правног аранжмана био би избјегавање црногорског опорезивања изношењем прихода из црногорске фискалне јурисдикције, пошто се коришћење услуга третира као трошак пословања и одбитна ставка у пореском билансу.

Очигледно циљ ових анти-евазионих одредби је у потпуности идентичан оном којем тежи порез по одбитку из белгијског случаја *SATF*: „У предметном случају, члан 54 Закона о порезу на доходак има за циљ спречавање понашања које се састоји у умањењу пореске основице резидентног пореског обвезника плаћањем услуга које у стварности никада нису пружене, са јединим циљем избјегавања плаћања пореза који би у нормалним условима био плаћен на профит остварен пословањем на националној територији.”<sup>1152</sup> Једина разлика је у начину на који се спречава потенцијална пореска евазија. У случају белгијских прописа накнада на основу ових уговора се не признаје као одбитна ставка у пореском билансу, док се код црногорског ЗПДПЛ аутоматски обрачунава порез по одбитку на овакве исплате нерезидентним правним лицима. Међутим, мишљења смо да се дубљом анализом долази до закључка да је порез по одбитку само другачији механизам за долажење до истог циља белгијских пореских власти. Прецизније, предметни порез је субститут пореза на добит ЗПДПЛ. Уколико узмемо у обзир да порез на добит и порез по одбитку из ЗПДПЛ имају исту пореску стопу (једино што се овај други обрачунава на бруто основи), долазимо практично да истог ефекта као у случају примјене белгијског пореског механизма. Да се плаћања на основу предметних уговора према нерезидентним правним лицима не признају као трошак пословања, иста би била укључена у пореску основицу компаније која је резидент Црне Горе и била би подвргнута порезу на добит.

Детаљном анализом досадашње праксе СПЕУ могуће је идентификовати опште критеријуме чијом примјеном анти-евазиона мјера не крши право ЕУ: „...приликом одлучивања да ли

<sup>1151</sup> Вид.: члан 29 став 1 тачка 2 Закона о порезу на добит правних лица ...

<sup>1152</sup> Вид.: Случај 318/10 ..., пасус 41.

планирана операција има такав циљ, надлежне националне власти се не могу ограничити на примјену предвиђених општих критеријума, већ морају подвргнути сваки појединачни случај генералном преиспитивању...оваква анализа мора бити подвргнута судском преиспитивању...генерално правило које аутоматски искључује поједине категорије операција од пореске погодности...невезано да ли постоји пореска евазије или нелегитимно избегавање плаћања пореза, иде даље него што је потребно да спријечи пореску евазију или нелегитимно избегавање плаћања пореза...”<sup>1153</sup> Уз наведено треба додати и критеријуме “у потпуности вјештачког аранжмана”: „...оваква пореска мјера не смије се примјењивати када је доказано, на основу објективних фактора које је могуће провјерити од стране трећих лица, да и поред постојања пореских мотива, због којих је CFC основана у другој држави чланици, она спроводи истинске економске активности...Резидентној компанији, која је у најбољој позицији за то, мора бити пружена могућност да поднесе доказе да је CFC стварно основана и да је њено пословање истинско.”<sup>1154</sup> Дакле, из наведених случајева се виде обриси анти-евазионе норме која би испуњавала услове компатибилности са правом ЕУ: 1. искључена општа претпоставка злоупотребе, већ се иста утврђује од случаја до случаја; 2. постојање “у потпуности вјештачких аранжмана” на бази објективних критеријума које је могуће провјерити од стране трећих лица; 3. порески обвезник мора имати право доказивања пореским властима да није ријеч о злоупотреби; 4. постојање могућности улагања правног лијека у судском поступку.

Поред наведеног, из белгијског случаја SAIT се могу извући поуке у ком правцу би наведена општа правила требало уобличити у циљу усклађивања пореза по одбитку из ЗПДПЛ са правом ЕУ. На мјере ове врсте, попут белгијске анти-евазионе норме, примјењује се слобода кретања капитала, што има као последицу да их, у случају њихове неусклађености са правом ЕУ, није могуће примјењивати ни према трећим државама. Управо зато, иако постоји и опција њеног потпуног брисања из ЗПДПЛ, сматрамо бољом варијантом ваљано формулисање предметне одредбе у циљу њене даље примјене, пошто је облик пореске евазије на који се она односи веома распрострањен у пореском систему Црне Горе. Дакле, предметну норму је потребно оплеменили критеријумима које СПЕУ захтијева у случају SAIT: 1. постојање могућности доказивања да је ријеч о истинској трансакцији; 2. постојање могућности доказивања да је ријеч о цијени ван дохвата руке, која би се постигла у нормалним условима на тржишту; 3. постојање законске дефиниције фискалног режима за који се сматра да предвиђа значајно ниже оптерећење од оног предвиђеног црногорским прописима.

<sup>1153</sup> Вид.: Случај 28/95 ..., пасуси 41. и 44.

<sup>1154</sup> Вид.: Случај 196/04 ..., пасуси 75. и 70.

## 2.3. ОТКЛАЊАЊЕ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

### 2.3.1. Правила из праксе СПЕУ

#### 2.3.1.1. Компаније

Сљедећу битну област праксе СПЕУ представљају правила везана за обавезу једнаког третмана резидената у погледу прекограничних прихода и прихода остварених из домаћих извора. До установљавања правила СПЕУ везаних за опорезивање дивиденди већина држава чланица је опорезивала домаће и прекограничне дивиденде на различит начин.<sup>1155</sup> Када је ријеч о отклањању двоструког опорезивања дивиденди из иностраних извора примљених од стране резидентне матичне компаније, као најбољи примјер може послужити случај *FII Group Litigation*.<sup>1156</sup> У њему је СПЕУ потврдио већ установљено правило да држава резидентства (матичне компаније), уколико дивиденде подвргне опорезивању (тј. укључи у пореску основуцу резидентне матичне компаније), мора да пружи исти порески третман дивидендама из иностраних извора као и оним из домаћих извора. Такође је интересантна и чињеница да је ово британско законодавство идентично одредбама црногорског ЗПДПА које се односе на отклањање двоструког опорезивања дивиденди. Предметни случај се бавио законодавством Велике Британије, које је предвиђало различите начине отклањања двоструког опорезивања дивиденди. У случају када дивиденду прими матична компанија из домаћих извора, примјењивана је метода изузимања, те исте нису ни укључиване у пореску основуцу. Са друге стране, када би резидентна компанија примила дивиденде из иностраних извора, примјењиван је двојни правни режим: 1) у случају да посједује минимум 10% гласачких права у иностраној филијали, резидентна матична компанија је имала право на порески кредит; 2) у случају да посједује мање од 10% гласачких права у иностраној компанији, дивиденде би биле подвргнуте британском порезу на добит компанија без права на кредит за порезе из иностранства. Овакав различит третман - са једне стране изузимање дивиденди из домаћих извора, а са друге примјена пореског кредита или непостојање олакшице за двоструко опорезивање дивиденди из иностраних извора - сматрани су од стране пореских обвезника ограничењем супротним праву ЕУ.

---

<sup>1155</sup> Вид.: Walter Heilerstain, Georg W. Kofler, Ruth Mason: **Constitutional Restraints on Corporate Tax Integration**, Tax Law Review, Vol. 62, 2008, стр. 13.

<sup>1156</sup> Вид.: Случај 446/04 ...

СПЕУ је по питању предметног законодавства заузео став да оно крши право ЕУ у ситуацијама у којим не предвиђа постојање пореског кредита: „Члан 56 ЕЗ искључује законодавство државе чланице које изузима од пореза на добит компанија дивиденде које резидентне компаније примају од друге резидентне компаније, а када та држава подвргава порезу на добит компанија дивиденде које резидентна компанија прими од стране нерезидентне компаније у којој држи мање од 10% гласачких права, без пружања пореског кредита компанији која прима дивиденду за порез који је компанија која је расподијелила дивиденду стварно платила у држави у којој је касније поменути резидент.”<sup>1157</sup> Са друге стране, СПЕУ установљава као опште правило да држава чланица има право да користи изузимање од опорезивања када је ријеч о отклањању двоструког опорезивања дивиденди из домаћих извора, а кредит за дивиденде из иностраних извора, уз два услова: „...под условом да пореска стопа примјене на дивиденде из иностраних извора није већа од стопе пореза примјене на дивиденде из домаћих извора и да је порески кредит макар једнак са износом плаћеним у држави чланици компаније која врши расподјелу, али не преко износа пореза разрезаног [обичан кредит] у држави чланици компаније која прима расподијељену дивиденду.”<sup>1158</sup>

Оно што је специфично за случај *FII Group Litigation* јесте да СПЕУ установљава правило да је у случају изузимања од опорезивања дивиденди из домаћих извора дозвољено да држава чланица при отклањању двоструког опорезивања дивиденди из иностраних извора користи порески кредит, односно да то не представља недозвољено ограничење слобода кретања. Потврда могућности коришћења различитих механизма отклањања двоструког опорезивања када је ријеч о дивидендама из домаћих и иностраних извора може се сматрати логичним и очекиваним, сходно принципима на којим почива Директива *Parent-Subsidiary*.<sup>1159</sup> Држава чланица на основу тих принципа може упоредо да примјењује метод кредита према једној држави чланици, а метод изузимања према другој. Такође, допуштена је примјена различитих метода отклањања двоструког опорезивања у погледу једне државе чланице, која се одређује у зависности од посебних услова, као што је нпр. ниво опорезивања.<sup>1160</sup> У овој ситуацији, за земље извознице капитала логична је примјена олакшице у виду изузећа за доходак подвргнут уобичајеном нивоу опорезивања, док би у односу на доходак подвргнут разним

---

<sup>1157</sup> *Ibid.*, пасус 74.

<sup>1158</sup> *Ibid.*, пасус 73.

<sup>1159</sup> Вид.: члан 4 Council Directive 2011/96/EU ...

<sup>1160</sup> Вид.: Fred C. de Hosson: **The Parent-Subsidiary Directive**, INTERTAX 18, Issue 10, Kluwer Law International, стр. 432-433.

преференцијалним режимима опорезивања била примјењивана метода кредита. Овакав систем има за циљ елиминацију ефеката повољнијег пореског режима у иностранству.

Сљедеће правило представља изузетак од поменутог општег принципа, или, прецизније, садржи два услова која систем кредита треба да испуни да би био сматран једнаким средством отклањања двоструког опорезивања као и изузеће: 1) да дивиденде из иностраних извора нису подвргнуте у тој држави опорезивању вишем од оног које се примјењује у односу на дивиденде из домаћих извора; 2.) да је порески кредит најмање једнак износу плаћеном у држави чланици компаније која врши распојелу, до износа пореза разрезаног у држави чланици компаније која прима дивиденду.<sup>1161</sup> Први услов појашњава да порески терет домаћих дивиденди не смије бити мањи од оног којем су подвргнуте дивиденде из иностранства. Имплицитно, СПЕУ је прихватио да ово поређење захтијева одређење кумулативног пореског оптерећења матичне компаније и филијале. Разлог за то је што је немогуће поредити искључиво порески терет матичне компаније када се примјењују изузеће и порески кредит, јер ће пореска стопа на нивоу компаније која прима дивиденде код примјене изузећа увијек бити нула, док код пореског кредита нормална пореска стопа је примијењена, а преостали порески терет у држави матичне компаније зависи од износа пореза плаћеног у држави филијале који је могуће истаћи као кредит. Уколико би порез стварно плаћен од стране филијале која врши распојелу у домаћој ситуацији био нижи од стандардне стопе пореза због одређених олакшица, примјена пореског кредита у прекограничној ситуацији могла би бити дискриминаторска, уколико инострана јурisdикција примјењује исту или сличну олакшицу. У овој ситуацији, инострана пореска олакшица била би елиминисана на основу система кредита, док би изузеће очувало ефекте олакшице у домаћој ситуацији, иако обје државе примјењују идентичан или макар сличан порески систем.<sup>1162</sup> Када је ријеч о другом услову, СПЕУ сматра неопходним постојање обичног кредита, без могућности рефундације преко износа домаћег пореза.<sup>1163</sup> Другим ријечима, могуће је истаћи као кредит онолики износ пореза из иностранства колики садрже и дивиденде из домаћих извора. Чињенице да ће у неким ситуацијама обичан кредит бити недовољан да у потпуности отклони двоструко опорезивање,

---

<sup>1161</sup> Вид.: Thomas Bieber, Werner Haslehner, Georg Kofler, Clemens Philipp Schindler: **Taxation of Cross-Border Portfolio Dividends in Austria – The Austrian Supreme Administrative Court Interprets EC Law**, European Taxation, November 2008, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 258.

<sup>1162</sup> Вид.: Georg Kofler: **The Relationship Between the Fundamental Freedoms and Directives in the Area of Direct Taxation**, *Dirrito Pratica Tributaria Internazionale*, Vol. VI – N. 2, CEDAM, стр. 505.

<sup>1163</sup> Вид.: Lieven A. Denys: **The ECJ Case Law on Cross-Border Dividends Revised**, European Taxation, May 2007, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 224.

као и додатни административни трошкови, нису од стране СПЕУ окарактерисани као недозвољено ограничење слобода кретања. Сходно досадашњој пракси СПЕУ, AG Geelhoed их класификује као квази рестрикције: „...Док би се, са једне стране, могло рећи да “ограничава” инвестиције у иностране филијале у односу на филијале Велике Британије, ово је добар примјер ограничења које произлази чисто из диспаритета између националних пореских система, са којим члан 43 ЕЗ није повезан. Слично, чињеница да порески обвезник који прима дивиденду из иностраних извора може у случају система кредита бити у обавези да испуни додатне формалности ради доказивања износа иностраног пореза на добит компанија у циљу остваривања права на кредит представља оно што сам назвао “квази рестрикција”...”<sup>1164</sup>

У случају *FI Group Litigation* СПЕУ такође установљава правило, које ће касније више пута потврдити, да чињеница да је одређена област директног опорезивања ван домета неке предметне директиве, у овом случају Директиве *Parent-Subsidiary*, не значи да држава чланица има право да крши слободе кретања загарантоване УФЕУ: „...у случају капитал учешћа на која се Директива 90/435 не примјењује, члан 4 ове директиве не спречава државе чланице да опорезују добит исплаћену од стране нерезидентне компаније резидентној компанији без пружања било какве олакшице касније поменутој у погледу пореза на добит компанија плаћеног од стране прво поменуте у држави чланици у којој је резидент. Држава чланица може да примјењује ова овлашћења све док су на основу њеног националног права дивиденде које резидентна компанија прима од стране друге резидентне компаније такође подвргнуте опорезивању у рукама компаније која прима дивиденде, без права да касније поменута која расподељује дивиденду остварује олакшицу у погледу пореза на добит компанија.”<sup>1165</sup>

#### 2.3.1.2. Физичка лица

Правила СПЕУ која се тичу отклањања двоструког опорезивања физичких лица почивају на сличним принципима као и она везана за компаније. Најбољу илустрацију истих представљају случај *Kerckhaert-Morres* и случај *Manninen*. Случај *Kerckhaert-Morres* је дао одговор на питање да ли држава чланица има обавезу отклањања двоструког правног опорезивања, прецизније да ли она мора омогућити резидентном физичком лицу порески кредит за порезе по одбитку на дивиденде из иностранства. Брачни пар господин Kerckhaert у госпођа Morres, који су резиденти Белгије, примили су дивиденде на основу капитал учешћа у француској компанији,

<sup>1164</sup> Вид.: Мишљење AG Geelhoed у случају 446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, тачка 45.

<sup>1165</sup> Вид.: Случај 446/04 ..., пасус 68.

на коју је по одбитку у тренутку исплате обрачунат француски порез у износу од 15%. Иако порески прописи Белгије предвиђају идентичну стопу пореза од 25%, како на домаће тако и на иностране дивиденде, због француског пореза по одбитку за који није било могуће умањити белгијски порез, укупан порески терет дивиденди примљених од стране француске компаније је био већи. Зато је белгијски суд упutio претходно питање СПЕУ, у којем је тражио разјашњење дилеме да ли је Белгија у обавези да омогући порески кредит у предметној ситуацији. Прецизније, на овај начин белгијски суд је упитао СПЕУ да ли је двоструко правно опорезивање у складу са основним слободама.<sup>1166</sup>

СПЕУ је у овом случају у потпуности пратио мишљење AG Geelhoed, који је, не спорећи већи порески терет у односу на иностране дивиденде, исти окарактерисао као квази рестрикцију која није супротна праву ЕУ, јер настаје паралелном примјеном два пореска система држава чланица на недискриминативан начин: „...сама чињеница да држава резидентства, што је у овом случају Белгија, није изабрала да отклони правно двоструко опорезивање дивиденди, није сама по себи у супротности са члановима 43 и 56 ЕЗ, све док та држава поштује обавезу да не врши дискриминацију између дивиденди из домаћих и иностраних извора приликом примјене своје пореске надлежности...”<sup>1167</sup>

Због стварања јасне слике о цјелини случаја, треба поменути да исти прате два спорна питања на нивоу примјене националног права Белгије. Прво, фискалне власти Белгије су одбиле да признају резидентним пореским обвезницима право на порески кредит од 15% за порез по одбитку у Француској, који *ad literam* постоји у француско-белгијском пореском уговору. Разлог за то је устаљена судска пракса Белгије, да се из формулације одредаба пореских уговора које је закључивала Белгија а односе се на примјену овог пореског кредита, извлачи закључак да је намјера уговорних страна била да се одлука о предметном питању остави белгијском законодавцу. Пошто је у годинама након закључења овог уговора белгијско законодавство измијењено у смислу укидања пореског кредита за дивиденде из иностранства, национални суд је сматрао да господин и госпођа Kerckhaert-Morres немају право на исти. Овакав закључак је донесен циљним тумачењем спорних одредаба пореског уговора: „...који је могуће користити у складу са условима из законодавства Белгије...овај износ не може бити мањи од 15%...”<sup>1168</sup> Дакле, иако ова одредба предвиђа да инострани порески кредит износи минимум

<sup>1166</sup> Вид.: Georg W. Kofler, Ruth Mason: *op. cit.*, стр. 76.

<sup>1167</sup> Вид.: Мишљење AG Geelhoed у случају 513/04 Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v Belgische Staat, тачка 36.

<sup>1168</sup> Вид.: Marc Quaghebeur: **Kerckhaert–Morres Revisited – ECJ to Reconsider Belgian Taxation of Inbound Dividends**, Tax Notes International, September 15, 2008, стр. 935.

15%, национални суд је сматрао да она може бити примијењена само уколико он постоји на основу националних прописа.

Друго, далеко проблематичније, питање везано је за једну од основних претпоставки случаја: да Белгија примјењује исти порески третман по питању пореза на доходак на иностране и домаће дивиденде, те их на тај начин третира на недискриминаторан начин.<sup>1169</sup> Белгијски порез по одбитку на дивиденде се примјењује на недискриминативан начин, како на резиденте, тако и на нерезиденте и износи 15% (као и француски порез по одбитку). Међутим, између осталог, спорне одредбе о порезу на доходак предвиђају могућност да резидентно физичко лице може да не пријави дивиденду из извора са територије Белгије. На овај начин, белгијски порез по одбитку постаје коначан порески терет, док ова опција не постоји у односу на дивиденде из иностраних извора, које се увијек морају пријавити, па се примјењује стопа од 25%. Дакле, само у неким случајевима може бити корисније за резидента Белгије да пријави дивиденде из домаћих извора, што чини њихов фактички третман повољнијим у односу на иностране дивиденде. Међутим, не постоји нити један елемент у пресуди СПЕУ или у мишљењу АГ који указује на чињеницу да су они били свјесни, односно имали информацију, да белгијски прописи дивиденде из домаћих извора изузимају из основице пореза на доходак уколико су оне подвргнуте порезу по одбитку.<sup>1170</sup>

Случај *Manninen* најбоље приказује колико СПЕУ широко тумачи основне слободе у вези са отклањањем двоструког опорезивања на унутрашњем тржишту ЕУ. Petri Manninen је био резидент Финске који је посједовао акције у шведској компанији. Профит компаније из којег је исплаћена дивиденда је био прво подвргнут шведском порезу на добит компанија од 28%, а затим порезу по одбитку који је био смањен на основу Нордијске пореске конвенције између Шведске и Финске на 15%. Дивиденде су у Финској биле потпуно укључене у пореску основицу пореза да доходак физичких лица и опорезоване стопом од 29%. Пошто је господину Manninen-у одобрен само порески кредит у висини шведског пореза по одбитку на дивиденде, он је морао платити разлику до износа финског пореза на доходак.<sup>1171</sup> Са друге стране, фински резиденти који би примили дивиденду расподијељену од стране домаћих компанија имали су право на пуни кредит у односу на фински порез на добит компанија.

<sup>1169</sup> Вид.: Случај 513/04 ..., пасус 17.

<sup>1170</sup> Вид.: Mathieu Isenbaer: **The ECJ condones Belgian personal income taxation of dividends. A temporary state of affairs?**, EC Tax Review 2007/5, Kluwer Law International, стр. 239.

<sup>1171</sup> Вид.: Frans Vanistendael: Cohesion ..., стр. 217.

Пошто је стопа пореза на добит компанија била идентична са стопом пореза на доходак физичких лица (29%), резултат је био потпуно отклањање двоструког опорезивања дивиденди из домаћих извора. Другим ријечима, ово је значило да резидентни обвезници Финске нису морали да плате никакав порез на приходе од дивиденди расподијељених од стране финских компанија.<sup>1172</sup> Овакав различит третман домаћих и иностраних дивиденди господин Manninen је сматрао дискриминаторним и у супротности са правом ЕУ.

Главни дио спора пред СПЕУ по питању оправдања примјене предметне финске мјере одиграо се на терену могућности поређења домаће са иностраном ситуацијом. Уколико би у старту СПЕУ установио да ситуације нису упоредиве, отпала би и могућност установљавања дискриминације, пошто се различите ситуације могу третирати на различит начин. Управо зато, Финска је тврдила да домаће и иностране дивиденде није могуће поредити када је ријеч о примјени спорне норме из разлога што су прве исплаћене из профита финских компанија, које су опорезоване порезом на добит компанија Финске (чији се износ и кредитира), док су иностране дивиденде исплаћене из профита компанија које су резиденти других држава чланица, који није опорезован порезом на добит компанија Финске. Смисао овакве врсте олакшице је у омогућавању кредита у односу на порез већ наплаћен од стране Финске, те је зато могуће умањити порез на доходак резидентних физичких лица за овај износ. Са друге стране, уколико би Финска пружила кредит у односу на инострани порез на добит компанија који није наплатила, онда би она *de facto* вршила рефундацију иностраног пореза.

Иако, по нашем мишљењу, овакво резонување има савршену пореску логику, СПЕУ је заузео другачији став, те одлучио да је ријеч о упоредивим ситуацијама, што је засновао на сљедећој тврдњи: „...У оба случаја приход је прво опорезован порезом на добит компанија, а онда, у обиму у којем је расподијељен у облику дивиденде, подвргнут порезу на доходак у рукама корисника [акционара].”<sup>1173</sup> Сматрамо очигледним да други ниво идентичности опорезивања представља основ закључка СПЕУ да су дивиденде из домаћих и иностраних извора у идентичној ситуацији. Прецизније, обје врсте дивиденди су опорезоване у рукама финског акционара на идентичан начин порезом од 29%. Механизам предметне олакшице функционише на сљедећи начин: прво се дивиденда укључује у опорезиви доходак финског резидентног физичког лица, па се онда,

---

<sup>1172</sup> Вид.: Lari Hintsanen, Kannel Pettersson: **The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case**, European Taxation, April 2005, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 131.

<sup>1173</sup> Вид.: Случај 319/02 ..., пасус 35.

послије опорезивања, у односу на обрачунати порески дуг одобрава кредит везан за фински порез на добит компанија. Ово је разлог зашто СПЕУ сматра ситуације упоредивим, примјењујући дуго установљене принципе из своје праксе: чим нека држава чланица опорезује одређено нерезидентно лице или доходак из иностраних извора на исти начин као резиденте или домаћи доходак, у обавези је да им пружи идентичне олакшице. Специфичност случаја *Manninen* је што се у конкретном случају ради о кредиту за порез на добит нерезидентних компанија које нису опорезоване у Финској. Дакле, макако то било фрапантно из националне перспективе, СПЕУ није узео у обзир чињеницу да иностране дивиденде нису биле подвргнуте финском порезу на добит компанија, те је на тај начин натјерао Финску да омогући кредит за порез који она уопште није наплатила.<sup>1174</sup>

Након што је установио упоредивост ситуација, било је неминовно да СПЕУ дође до закључка о постојању различитог третмана: „...порески кредит на основу финског пореског законодавства је осмишљен да спријечи двоструко опорезивање профита компанија расподијељеног акционарима на начин што се порез на доходак који је акционар дужан у односу на приходе од капитала умањи порезом на добит компанија оне компаније која расподијељује профит акционару. Крајњи резултат овог система је да дивиденде нису опорезиве у рукама акционара. Пошто се порески кредит примјењује само у односу на дивиденде исплаћене од стране компанија основаних у Финској, ово законодавство ставља у лошију позицију резидентна физичка лица Финске која примају дивиденде из компанија основаних у другим државама чланицама, које су опорезиве стопом од 29% на основу пореза на доходак у односу на приходе од капитала.“<sup>1175</sup> Проширење пореског кредита за порез на добит компанија, у свом мишљењу, подржао је и AG Kokott, уз тврдњу да кредитирање иностраног пореза на добит компанија не подразумева у свим ситуацијама потпуну немогућност Финске да опорезује дивиденду. Уколико је инострани порез на добит компанија мањи од финског пореза на доходак, Финска има право да наплати разлику: „Пошто финске пореске власти не могу захтијевати од иностраног предузећа да допуни разлику између плаћеног пореза на добит и дугованог пореза на доходак, било би оправдано да се усклађивање изврши наплатом вишег пореза на доходак домаћем пореском обвезнику.“<sup>1176</sup>

Зависно из које се перспективе гледа, резултат ове пресуде може бити посматран двојако. Са аспекта Финске, одлука је свакако негативна, пошто установљава обавезу кредитирања пореза

---

<sup>1174</sup> Вид.: Roman Seer: **The Jurisprudence of the European Court of Justice – Limitation of the Legal Consequences?**, European Taxation, October 2006, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 471.

<sup>1175</sup> Вид.: Случај 319/02 ..., пасус 20.

<sup>1176</sup> Вид.: Мишљење AG Kokott у случај 319/02 ..., тачка 74.

на добит компанија у односу на компаније које се не налазе под њеном фискалном јурисдикцијом, те стога нису ни подвргнуте финском опорезивању. С друге стране, исход је за пореског обвезника изузетно позитиван, јер добија исти порески третман као и у домаћој ситуацији. Међутим, мишљења смо да се детаљном анализом случаја *Manninen* долази до закључка да предметно право коришћења пореског кредита не значи и идентичан порески терет за домаће и иностране дивиденде резидента Финске. У случају домаћих дивиденди не постоји посебан порески терет везан за дивиденде (порез по одбитку), јер се порез на доходак умањује идентичним износом (29%) пореза на добит финских компанија. Са друге стране, и поред давања права на коришћење пореског кредита у односу на порез на добит Шведске, то не значи потпуно „очишћење“ од пореза шведских дивиденди. Дивиденде из шведских компанија у рукама финског акционара су коришћењем овог кредита „очишћене“ пореза на добит (28 %) до износа пореза на доходак Финске (29%). Међутим, шведски порез по одбитку на дивиденде, остаје садржан у износу који се укључује у пореску основицу резидената Финске, за разлику од домаћих дивиденди које су потпуно „очишћене“ од пореза у рукама акционара Финске.

### **2.3.2. Усклађеност законодавства Црне Горе**

#### **2.3.2.1. Компаније**

Као што је већ речено, ЗПДПА садржи практично идентичну мјеру за избјегавање довоструког опорезивања дивиденди које црногорска матична компанија прими из иностраних извора са оном из случаја *FI Group Litigation*. ЗПДПА предвиђа систем импутације као мјеру за откањање двоструког опорезивања дивиденди из иностранства црногорских матичних компанија. Матична компанија може умањити обрачунати порез на добит за износ који одговара порезу који је његова нерезидентна филијала платила у другој држави на дивиденде које се укључују у приходе матичног предузећа. Приходи од дивиденди из нерезидентне филијале укључују се у приходе резидентне матичне компаније у износу увећаном за плаћени порез по одбитку на исплаћене дивиденде. Порески кредит се може користити за умањење обрачунатог пореза матичне компаније, највише до износа пореза који би био обрачунат на добит, односно на дивиденду. Право на порески кредит има матична компанија која је непрекидно у периоду од најмање годину дана, за период који претходи подношењу пореске пријаве посједовала 10% или више акција, односно удјела нерезидентне

филијале.<sup>1177</sup> С друге стране, дивиденде које матична компанија прими из домаћих извора изузете су из њене пореске основице.

Први начелни закључак јесте да ЗПДПА не чини дискриминацију сâмом чињеницом да међукомпанијске дивиденде из домаћих извора не подвргава опорезивању, а насупрот томе, за дивиденде из иностранства као олакшцу од двоструког опорезивања предвиђа систем импутације. Дакле, држава чланица има право да изабере начин отклањања двоструког опорезивања, али кад то учини, не смије да дође до дискриминације. Такође, и посебно правило везано за порез плаћен у иностранству је у складу са правилима СПЕУ. С једне стране, услов да се не примјењује виша стопа пореза него што би била примјењена на дивиденде из домаћих извора је испуњен јер је порез по одбитку на домаће дивиденде идентичне висине (9%) са порезом на добит правних лица који ће бити примјењен на добит црногорске матичне компаније у коју је укључена инострана дивиденда. Са друге стране, ријеч је о обичном кредиту који не превазилази износ који би био плаћен у Црној Гори на добит компаније која прима дивиденду, што је уобичајено правило из праксе СПЕУ.

Међутим, у ситуацији када црногорска резидентна компанија држи капитал учешће мање од 10% у иностраној компанији, дивиденде су подвргнуте порезу на добит компанија без права на кредит за порезе из иностранства. Овакав различит третман, у смислу, са једне стране, изузимања дивиденди из домаћих извора, а са друге, непостојања олакшице за двоструко опорезивање дивиденди из иностраних извора у случају када црногорска матична компанија држи мање од 10% капитал учешћа у иностраној филијали, представља дискриминацију пореских обвезника супротну праву ЕУ.

Сљедећи спорни аспект предметних одредби је условљавање остваривања права на порески кредит чињеницом да црногорска матична компанија држи предметно капитал учешће одређени временски период, прецизније, најмање годину дана прије подношења пореске пријаве. Ово ограничење је, по нашем мишљењу, опште природе, пошто се примјењује и у ситуацијама када црногорска матична компанија посједује више од 10% капитал учешћа. Прецизније, у случају пријема дивиденди из домаћих извора, законодавац не предвиђа постојање холдинг периода да би матична компанија имала право на изузеће, док у случају дивиденди из иностраних извора мора бити испуњен временски услов држања капитал

---

<sup>1177</sup> Вид.: члан 34 а-б Закона о порезу на добит правних лица ...

учешћа, како за она преко 10%, тако и за она испод овог лимита. Дакле, чак се и црногорске матичне компаније које посједују преко 10% капитал учешћа у иностраној филијали, иако имају право на порески кредит, налазе у неповољнијој ситуацији од оних матичних компанија које примају дивиденде из компанија које су црногорски резиденти, због постојања услова за остваривање овог права у облику прописаног холдинг периода.

Из наведеног слиједи да одредбе ЗПДПЛ-а везане за отклањање двоструког опорезивања дивиденди из иностранства представљају двоструко ограничење слободе кретања капитала.<sup>1178</sup>

Ову чињеницу неће промијенити ни усвајање правила из Директиве *Parent-Subsidiary*, јер и у оним ситуацијама које нису покривене истом (нпр. испод 10% капитал учешћа) националне норме не смију вршити дискриминацију између иностраних и домаћих дивиденди.

#### 2.3.2.2. Физичка лица

ЗПДФЛ предвиђа искључиво обичан кредит као општи метод за отклањање двоструког опорезивања црногорских резидентних физичких лица за приходе остварене из иностраних извора.<sup>1179</sup> Дакле, ова мјера се односи на све врсте прихода из иностранства, те се сâмим тим примјењује и у случају дивиденди. Пошто правила везана за отклањање двоструког опорезивања дивиденди из иностранства из праксе СПЕУ подржавају постојање обичног кредита, неопходно је утврдити да ли је ниво опорезивања домаћих и иностраних дивиденди идентичан. Анализом законског текста ЗПДФЛ долази се до закључка да се порески обвезник налази чак у бољем положају када је ријеч о опорезивању дивиденди из иностранства. Наспрам поменуте веома јасне ситуације код дивиденди из иностранства (када ЗПДФЛ предвиђа обичан кредит), *de jure* третман домаћих дивиденди је од стране законодавца, намјерно или не, од марта 2012. године, постао далеко компликованији. До поменутих измјена и допуна ЗПДФЛ, дивиденде су биле изузете од опорезивања. Овакав порески режим је подразумијевао територијално опорезивање дивиденди, односно, на дивиденде расподијељене од стране домаћих компанија обрачунавао се порез по одбитку на основу

---

<sup>1178</sup> Начелно, слобода кретања капитала је доминантно везана за опорезивање дивиденди. Види у том смислу: Uwe Ilhi, Kersten Mlamer, Peter Schonewille, Ivar Tuominen: **Dividend taxation in the European Union**, (у: *Trends in company/shareholder taxation: single or double taxation*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 88a), 2003, International Fiscal Association, стр. 88. Додатно, у предметном случају је ријеч о капитал учешћу испод 10% која ни у ком случају не могу довести до дефинитивног утицаја на одлуке компаније (у том случају била би примјењива слобода оснивања).

<sup>1179</sup> Вид.: члан 44 Закона о порезу на доходак физичких лица ...

ЗПДПЛ исте висине (9%)<sup>1180</sup>, те због тога није ни могао бити у супротности са правом ЕУ, пошто иностране дивиденде нису подвргнуте опорезивању.

Предметним измјенама и допунама ЗПДФЛ промијењен је порески третман дивиденди, тако што су “дивиденде и удјели у добити” укључени у опорезиве приходе од капитала.<sup>1181</sup> Међутим, ову одредбу не прати очекивана олакшица у облику пореског кредита за дивиденде из домаћих извора. Прецизније, примјена садашњег законског рјешења резултира двоструким правним опорезивањем дивиденди из домаћих извора, јер се на њих примјењује порез по одбитку из ЗПДПЛ, а онда оне бивају опорезиване и порезом на приходе од капитала из ЗПДФЛ. Да ствар буде чуднија, када је ријеч о порезу на приходе од капитала, ЗПДФЛ предвиђа да га исплатилац “обрачуна, обустави и уплати” истовремено са њиховом исплатом.<sup>1182</sup> Дакле, на основу постојећег *de jure* рјешења, црногорска резидентна компанија у тренутку исплате дивиденде треба да обрачуна истовремено (мада ЗПДПЛ не дефинише експлицитно моменат обрачуна и уплате пореза по одбитку) и порез по одбитку на основу ЗПДПЛ, као и порез на приходе од капитала из ЗПДФЛ. Овако неразумљив *de jure* порески статус дивиденди из домаћих извора дјелимично појашњава образложење које је пратило предлог Закона о измјенама допунама ЗПДФЛ, којим је исти уведен: „...*правно-техничко побољшање одредбе која је везана за опорезивање прихода од капитала, тако да дивиденде и удјели у добити које остваре физичка лица подлијежу опорезивању, што је и постојећа пракса и ово рјешење је прописано законом којим се уређује опорезивање добити правних лица*”.<sup>1183</sup> Констатација да је ријеч о “правно-техничком побољшању” већ постојеће одредбе и да је ријеч о већ “постојећој пракси”, те да је “ово рјешење већ прописано” ЗПДПЛ, указује на погрешно нормирање законописца усљед недовољног познавања пореског права. Сматрамо очигледним да законописац поистовјећује порез по одбитку из ЗПДПЛ и порез на приход из капитала из ЗПДФЛ, у смислу да их сматра једним те истим пореским обликом. Дакле, мишљења смо да законописац није имао намјеру да подвргне двоструком правном опорезивању дивиденде из домаћих извора, те да ће у пракси дивиденде бити опорезоване искључиво једном, приликом њихове исплате у износу од 9%. Поређењем чак и оваквог *de facto* пореског третмана дивиденди из домаћих извора са режимом дивиденди из иностраних извора, сматрамо да је ријеч о идентичном пореском третману. У

<sup>1180</sup> Вид.: члан 29 став 1 тачка 1 Закона о порезу на добит правних лица ...

<sup>1181</sup> Вид.: члан 37 став 1 тачка 4 Закона о порезу на доходак физичких лица ...

<sup>1182</sup> *Ibid.*, члан 55 став 1.

<sup>1183</sup> Образложење Предлога измјена и допуна Закона о порезу на доходак физичких лица, бр. 03-12159, Подгорица 16.12.2011. године.

случају домаћих дивиденди примјењиваће се пореска стопа од 9% на бруто износ, што је идентичан порески терет оном када се примијени обичан порески кредит из ЗПДПЛ, јер исти може ићи такође до 9% бруто износа прихода од капитала. Стога се као закључак може рећи да било да ће се домаће дивиденде опорезовати на *de jure* или *de facto* начин, неће бити дискриминације дивиденди из иностраних извора, а која је забрањена праксом СПЕУ.

## 2.4. ТРЕТМАН ГУБИТАКА

### 2.4.1. Правила из праксе СПЕУ

Већина пореских система предвиђа различите модалитете пореских погодности које имају за циљ интеграцију резултата компанија унутар групе компанија у циљу минимизирања укупне пореске обавезе групе. Најчешће, овакви порески режими имају два основна циља: а) пребијање губитака и профита унутар групе компанија; б) слободан или олакшан трансфер имовине унутар групе.<sup>1184</sup> Различити видови оваких режима могу се систематизовати у три главне групе: 1) систем пореске консолидације – долази до консолидације резултата свих компанија унутар групе (профита и губитака) и укупна пореска обавеза се утврђује на нивоу матичне компаније која најчешће подноси јединствену пореску пријаву (Њемачка, Француска, итд.); 2) систем олакшице за групу компанија – постоји могућност трансфера губитака између компанија које су чланице групе, али свака за себе обрачунава свој опорезиви профит (Велика Британија); 3) систем трансфера профита – умјесто губитака, постоји могућност трансфера профита између чланица групе и свака понаособ обрачунава опорезиви профит (Шведска, Норвешка).

Разлог због којег системи групног опорезивања у државама чланицама долазе у конфликт са правом ЕУ јесте тај што се, упоредно посматрано, овакви системи заснивају на резидентству свих чланица групе; дакле, он је доступан само у оквиру једне пореске јурисдикције.<sup>1185</sup> На овај начин државе желе да заштите своје пореске приходе, те зато ограничавају мултинационалне

---

<sup>1184</sup> Вид.: Yoshihiro Masui: **General Report**, (у: *Group Taxation*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 89b), 2004, International Fiscal Association, стр. 31.

<sup>1185</sup> Вид.: Adam Zalasiński: **The Limits of the EC Concept of “Direct Tax Restriction on Free Movement Rights”, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity**, INTERTAX, Volume 37, Issue 5, Kluwer Law International, стр. 292.

компаније у погледу увоза губитака из других јурисдикција или извоза профита у друге јурисдикције.

Други аспект коришћења губитака у државама чланицама који је интересантан са аспекта његове евентуалне (не) усклађености са правом ЕУ јесте могућност њиховог коришћења у неком другом пореском периоду. Дакле, ријеч је о пореској олакшници која се јавља у виду преношења губитака унапријед или уназад. Ова олакшница се занима на претпоставци да се приходи остварени од стране компаније морају посматрати у контексту трајања њеног пословања. Уколико једна компанија оствари профит од 100 еура у години 1, а губитак од 100 еура у години 2, без могућности преношења губитака, порески обвезник би платио порез на приход од 100 еура, а његов економски приход у овом периоду био би 0.<sup>1186</sup> Са чисто економске тачке гледишта, компанија би морала имати неограничен приступ преношењу губитака унапријед или уназад, да би се на тај начин спријечило да буде подвргнута опорезивању у односу на већи износ прихода од оног који оствари у току свог укупног постојања.<sup>1187</sup>

#### 2.4.1.1. Појам “коначних губитака” у пракси СПЕУ

Сага о судској пракси СПЕУ по питању могућности коришћења иностраних губитака почиње, већ помињаним, историјским случајем *Marks & Spencer*, који се тичао мултинационалне групе компанија чија је компанија мајка била резидент Велике Британије, док су филијале које су остваривале губитке биле резиденти других држава чланица. Матична компанија Marks & Spencer је хтјела да изврши консолидацију свог профита са губицима филијала у Француској, Белгији и Њемачкој које су или продате или угашене. Пошто су на основу пореских прописа Велике Британије само резидентне компаније могле извршити консолидацију профита, овај захтјев је одбачен од стране пореских власти. Иако је СПЕУ у принципу подржао оправданост мјере ове врсте, у оквиру теста пропорционалности установио је да „...она иде даље од оног што је неопходно за постизање циља када:

- је нерезидентна филијала исцрпила могућности које јој стоје на располагању у држави резидентства да се губици искористе у предметном обрачуномском периоду на који се захтјев односи и такође у претходном

<sup>1186</sup> ВНА.: **Opinion Statement of the CFE ECJ Taskforce on Losses Compensation within the EU for Individuals and Companies Carrying Out Their Activities through Permanent Establishment**, European Taxation, October 2009, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 487.

<sup>1187</sup> ВНА.: Aage Michelsen: **General Report**, (у: *Tax treatment of corporate losses*, Caheires de Droit Fiscal International, 83a), 1998, International Fiscal Association, стр. 23.

обрачунском периоду, уколико је неопходно преношењем губитака трећим лицима или пребијањем губитака са профитом филијале оствареним у претходном периоду;

- не постоји могућност да инострана филијала користи губитке у будућим периодима, сама или од стране трећег лица, а посебно када је филијала продата трећем лицу.”<sup>1188</sup>

Дакле, овај пасус из пресуде *Marks & Spencer* ствара нови појам у пракси СПЕУ, који се најчешће назива “коначни губици” (*final losses, terminal losses*). СПЕУ овом пресудом установљава тзв. “увијек негдје” принцип (*always somewhere*) у коришћењу губитака.<sup>1189</sup> Другим ријечима, мултинационална група компанија мора имати могућност да негдје искористи губитке<sup>1190</sup> у оквиру унутрашњег тржишта уколико ова могућност постоји у случају исте инвестиције на домаћем тржишту. Принцип коришћења губитака “увијек негдје”, СПЕУ је потврдио у случају *Deutsche Shell*, који се тичао пореског третмана губитака на основу промјене девизног курса оствареног репатријацијом почетног капитала датог од стране компаније основане у једној држави чланици својој сталној пословној јединици која се налази у другој држави чланици, пошто тим губицима није било могуће умањити пореску основу сталне пословне јединице: „...чињеница да је стална пословна јединица остварила профит је ирелевантна за право *Deutsche Shell*-а да користи цијели девизни губитак који је настао репатријацијом почетног капитала датог сталној пословној јединици као трошак пословања компаније. Да то није случај, девизни губитак не би било могуће узети у обзир нити у држави чланици гдје се налази мјесто управе, нити у држави чланици гдје се налази стална пословна јединица, пошто се рачуноводство у тој држави чланици води у националној валути, те је немогуће исказати валутну депресијацију почетног капитала.”<sup>1191</sup>

Даље појашњење појма коначних губитака СПЕУ је учинио у случају *Lidl Belgium*, када је извршио правну трансплантацију логике из случаја *Marks & Spencer* на ситуацију иностране сталне пословне јединице. Питање на које је СПЕУ дао одговор тичало се њемачке резидентне компаније, којој је онемогућено коришћење губитака њене сталне пословне јединице лоциране у Луксембургу. Њемачка пореска управа је ово своје становиште заснивала на одредби уговора о избјегавању двоструког опорезивања, која је предвиђала да предметни губици не могу бити коришћени за умањење профита резидентне компаније, јер је и профит

<sup>1188</sup> Вид.: Случај 446/03 ..., пасус 55.

<sup>1189</sup> Вид.: Peter J Wattel: *Fiscal Cohesion* ..., стр. 149.

<sup>1190</sup> Вид.: Gerard T.K. Meussen: **Cross-Border Loss Compensation and Permanent Establishment – Lidl Belgium and Deutsche Shell**, *European Taxation*, May 2008, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 236.

<sup>1191</sup> Вид.: Случај 293/06 ..., пасус 52.

сталне пословне јединице изузет од опорезивања у Њемачкој. На основу судске праксе Њемачке, губици остварени од стране иностране сталне пословне јединице не могу умањити пореску основицу пореског обвезника Њемачке уколико уговор о избјегавању двоструког опорезивања предвиђа изузеће њеног профита. Њемачки судови се држе принципа симетрије<sup>1192</sup>, у складу са којим се појам „приходи“ односи како на његову позитивну тако и на негативну страну, у сврху примјене методе изузимања.<sup>1193</sup>

Пошто је Lidl Belgium већ користио губитке за умањење опорезивог профита сталне пословне јединице у наредним годинама, на основу луксембуршких норми о преношењу губитака унапријед, СПЕУ је сматрао да критеријуми пресуде *Marks & Spencer* нису задовољени, па Њемачка није имала обавезу да пружи олакшицу за губитке.<sup>1194</sup> Дакле, губици компаније Lidl Belgium нису сматрани коначним: „...члан 43 не спречава ситуацију у којој компанија основана у некој држави чланици не може да умањи опорезиви профит губицима своје сталне пословне јединице која се налази у другој држави чланици, све док је, на основу уговора о избјегавању двоструког опорезивања, приход те сталне пословне јединице опорезован у каснијој држави чланици, гдје губици могу бити коришћени приликом опорезивања прихода те сталне пословне јединице у каснијим периодима.“<sup>1195</sup>

Сљедећу битну одредницу појма “коначних губитака” СПЕУ је дао у случају *Krankenheim*<sup>1196</sup>. Њемачка компанија Krankenheim је дио свог пословања вршила преко сталне пословне јединице, лоциране у Аустрији, која је у једном периоду правила губитке. На основу пореских прописа, њемачка компанија је умањила свој профит остварен у Њемачкој губицима нерезидентне сталне пословне јединице. Међутим, када је аустријска стална пословна јединица почела да ствара приходе, њемачке пореске власти су, такође, на основу прописа, исте укључиле у опорезиву добит компаније Krankenheim, те на тај начин ретроактивно опорезовале износ профита који је у прошлости умањен губицима сталне пословне јединице. Међутим, пошто аустријски прописи нису предвиђали могућност да стална пословна јединица преноси губитке унапријед, она није била у могућности да истим умањи свој профит. На овај начин, компанија Krankenheim је остала без олакшице за губитке у обје

---

<sup>1192</sup> Вид.: Gerard T.K. Meussen: Cross-Border ..., стр. 233.

<sup>1193</sup> Вид.: Aleksandra Bal: **New Case Law Developments in Germany – Finality of Foreign Permanent Establishment Losses**, European Taxation, January 2012, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 46.

<sup>1194</sup> Вид.: Werner C. Haslehner: **Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishment under EC Law**, Bulletin for International Taxation, January 2010, стр. 40.

<sup>1195</sup> Вид.: Случај 414/06 ..., пасус 54.

<sup>1196</sup> Вид.: Случај 157/07 ...

државе, те је зато оспорила усклађеност њемачких одредаба о реинтеграцији профита са правом ЕУ, пошто су је, по њеном мишљењу, довеле до ситуације да не може користити “коначне губитке” из сталне пословне јединице.

Иако је цијенио предметно законодавство рестриктивним, СПЕУ га је сматрао оправданим кохезијом пореског система, а такође и у складу са принципом пропорционалности: *„...реинтеграцију губитака на основу предметног њемачког пореског система у главном поступку је немогуће одвојити од могућности да се они претходно користе...Дакле, постоји директна, персонална (исти порески обвезник) и материјална веза (исти порез) између два елемента предметног пореског механизма у главном случају, поменута реинтеграција је логична компонента претходно омогућеног одбитка...треба додати да је ограничење одговарајуће постизању таквог циља, пошто дјелује на перфектно симетричан начин, јер се већ претходно искористићени губици реинтегришу. Штавише, ограничење је потпуно пропорционално циљу којем тежи, пошто се врши реинтеграција губитака до износа оствареног профита.”*<sup>1197</sup>

Понављајући становиште из пресуде *Deutsche Shell*<sup>1198</sup> да држава чланица резидентства пореског обвезника није у обавези да приликом формулисања својих прописа води рачуна о прописима других држава чланица у циљу отклањања свих могућих диспаритета између њих, СПЕУ је утврдио да рестрикција постоји на основу аустријских, а не њемачких националних прописа: *„...не може се захтијевати од државе чланице да узме у обзир, у сврху примјене својих пореских закона, могуће негативне резултате који проистичу из особености прописа друге државе чланице који се примјењују на сталну пословну јединицу која се налази на територији те државе, а која припада компанији чије је мјесто управе у првој држави. Чак и уз претпоставку да комбиновани ефекат опорезивања у држави гдје се налази компанија принципал сталне пословне јединице и пореза дугованог у држави гдје је смјештена стална пословна јединица може довести до постојања ограничења слободе оснивања, она може бити приписана само каснијој држави.”*<sup>1199</sup> Дакле, двоструко опорезивање које је постојало у овом случају, гледано из перспективе Њемачке, било је резултат диспаритета, тј. разлика у пореским законодавствима обје државе чланице у погледу којег УФЕУ не пружа заштиту. Сходно томе, компанија *Krankenheim* није требало да покрене поступак пред Савезним финансијским судом Њемачке, већ пред Врховним пореским судом Аустрије.<sup>1200</sup> Оно што треба додатно нагласити јесте да је СПЕУ у овој пресуди уже тумачио појам “коначних губитака” од оног у

<sup>1197</sup> *Ibid.*, пасуси 42, 44. и 45.

<sup>1198</sup> Вид.: Случај 293/06 ..., пасус 43.

<sup>1199</sup> Вид.: Случај 157/07 ..., пасуси 49. и 51.

<sup>1200</sup> Вид.: Gerard T.K. Meussen: *The ECJ's Judgment in Krankenheim – The Last Piece in the Cross-Border Loss Relief Puzzle?*, European Taxation, 2009 no. 7, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 362.

случају *Marks & Spencer*, који се односио и на губитке које више на основу прописа није могуће користити нити унапријед нити уназад. Могуће је тврдити да је СПЕУ заузео другачији стандард када је су у питању губици сталне пословне јединице у односу на компаније.<sup>1201</sup>

#### 2.4.1.2. Појам „коначних губитака“ у судској пракси Њемачке

Због велике недоречености праксе СПЕУ везане за “коначне губитке“, овај појам свој дефинитивни облик поприма обликујући се у националној судској пракси држава чланица. Ова чињеница, по нашем мишљењу, има своје позитивне и негативне стране. С једне, могућност националних судова да одлучују о овој материји може довести до неуједначености судске праксе, али, с друге стране, национални судови су најадекватније мјесто за установљавање правила, с обзиром на то да они најбоље познају особености пореских прописа у вези са пореском консолидацијом, који значајно варирају од државе до државе. По овом питању сматрамо посебно интересантним судску праксу Њемачке.

Када је ријеч о одређењу појма “коначних губитака” компанија, интересантна је пресуда Фискалног суда Доње Саксоније. Једна од специфичности њемачког режима фискалне консолидације (*fiscal unity*), јединствена у Европи, јесте да поред неопходног предуслова у виду већинског капитал учешћа, матична компанија мора закључити писмени споразум са својом филијалом у вези са консолидацијом профита и губитака. У пресуди 6 К 406/08, Фискални суд Доње Саксоније је одлучио да све док не постоји ова врста уговора између резидентне матичне компаније и њене нерезидентне филијале, није могуће ући у пореску консолидацију, иако су губици иностране филијале коначни.<sup>1202</sup> Сматрамо да је ово исправан и логичан став. Иако својствен искључиво њемачком режиму пореске консолидације, уколико је овај предуслов неопходан у интерној ситуацији, треба да буде примјењиван на исти начин и у случају прекограничне ситуације.

С друге стране, постоји низ интересантних случајева који се тичу “коначних губитака” сталних пословних јединица. Случај I Р 100/09 се тичао њемачке резидентне компаније са сталном пословном јединицом лоцираном у Француској, која је 1999. године остварила губитке. На основу француских прописа, постојала је могућност преношења губитака унапријед највише пет година, те када је рок коришћења ове олакшице истекао 2004. године,

<sup>1201</sup> ВИА.: Werner C Haslehner: *op. cit.*, стр. 41.

<sup>1202</sup> ВИА.: Esther Martin: **Is the X Holding judgment off the Marks?**, International Tax Review, Vol. 21 (2010), no. 3 (April), стр. 17.

стална пословна јединица више није могла користити губитке у Француској. Пошто је наредне 2005. године стална пословна јединица угашена, њемачка компанија је хтјела искористити преостале француске губитке за умањење опорезивог профита у Њемачкој, што су фискалне власти одбиле да прихвате. Савезни финансијски суд је подржао ову одлуку, сматрајући да се француски губици не могу сматрати коначним само зато што се не могу користити у држави сталне пословне јединице на основу националних пореских прописа, нпр. истеком рока за преношење губитака унапријед. Чињеница да је стална пословна јединица угашена 2005. године није била довољна да се измијени закључак да су губици постали коначни на основу истека законског рока, а не гашења сталне пословне јединице.<sup>1203</sup> Очигледно је да је Суд у овом случају пратио резонување СПЕУ у случају *Krankenheim* да једна држава чланица није у обавези да формулише своје пореске прописе на основу прописа неке друге државе чланице, са циљем да у сваком случају осигура такво опорезивање које уклања све диспаритете који настају на основу националних прописа.

Случај I Р 107/09 се такође тицао губитака сталне пословне јединице лоциране у Француској која је остварила губитке. Исти су настали у периоду 1998-2001. године и није их било могуће искористити до 30. септембра 2001, када је стална пословна јединица угашена, те је ове губитке њемачка резидентна компанија жељела искористити за умањење опорезивог профита у Њемачкој. Насупрот претходном случају, Суд је одлучио у корист пореског обвезника, сматрајући ове губитке коначним, јер више није постојала могућност њиховог коришћења сходно фактичким околностима. Стална пословна јединица је угашена прије него што је истекао рок за преношење губитака унапријед на основу француских прописа због непостојања профита. Надаље, Суд је појаснио да се губици, осим у случају њеног гашења, сматрају коначним када се стална пословна јединица трансформише у компанију или када се изврши њен трансфер неком другом лицу (са надокнадом или без).<sup>1204</sup> У овој пресуди је такође одговорено и на питање у којој пореској години губици могу бити коришћени. Насупрот Финансијском суду Франкфурта, који је у својству првостепеног суда сматрао да губици треба да буду узети у обзир ретроактивно у пореској години када су иницијално настали, Савезни финансијски суд је одлучио да та могућност постоји у оној години у којој су постали коначни. Поред ових питања, Суд је и *obiter dictum* појаснио своје ставове и у случају да порески обвезник

---

<sup>1203</sup> ВИА.: Andreas Perdelwitz: **Recent Developments on the Deductibility of Foreign Permanent Establishment Losses in Germany**, European Taxation, January 2011, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 32.

<sup>1204</sup> ВИА.: Aleksandra Bal: *op. cit.*, стр. 47.

у другој држави чланици настави пословање кроз нову сталну пословну јединицу послје гашења већ постојеће. Дакле, ријеч је о једној врсти злоупотребе права. Суд је заузео став да у случају оваквог сценарија губици ретроактивно губе својство коначности, те да пореске власти на основу њемачких пореских прописа имају право да измијене већ утврђену пореску обавезу.<sup>1205</sup>

#### 2.4.1.3. ”Трговина губицима” на унутрашњем тржишту ЕУ

Послије историјске пресуде у случају *Marks & Spencer*, СПЕУ је развио богату праксу у вези са коришћењем шема групног опорезивања, прије свега за могућност консолидације губитака унутар групе. Заједнички именитељ свих ових случајева је покушај спречавања ситуација у којима матична компанија пореском шемом, најповољнијом за групу, манипулише губицима избором јурисдикције у којој ће они бити искоришћени – “трговина губицима” (*loss trafficking*)<sup>1206</sup>.

Случај *Papillon* се тичао француских пореских прописа који су предвиђали могућност пореске консолидације, на основу које резидентна матична компанија преузима пореску обавезу цијеле групе, односно филијала у којима директно или индиректно држи најмање 95% капитала. Француска резидентна компанија *Papillon* је захтијевала могућност консолидације профита, између осталих филијала, и за једну субфилијалу која је француски резидент, коју је контролисала путем нерезидентне холандске компаније.<sup>1207</sup> Пошто холандска филијала, услед одсуства сталне пословне јединице на територији Француске, није била подвргнута опорезивању у Француској, фискалне власти су одбиле да у режим фискалне консолидације укључе француску субфилијалу (која је такође имала своје филијале резиденте Француске), те компанија *Papillon* није била у могућности да умањи свој профит њеним губицима и губицима њених филијала. Интересантно, СПЕУ је одбацио оправдање засновано на принципу распоdjеле овлашћења на опорезивање из пресуде *Marks & Spencer* и пресуде *Oy AA*, јер у предметном случају није постојала интеракција између пореских захтјева двије државе чланице, пошто је само Француска имала право да опорезује приходе предметне француске

---

<sup>1205</sup> Вид.: Andreas Perdelwitz: *op. cit.*, стр. 32.

<sup>1206</sup> Вид.: Servaas van Thiel, Marius Vascega: **X Holding – Why Ulysses Should Stop Listening to the Siren**, European Taxation, August 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 338; Werner C Haslehner: *op. cit.*, стр. 40.

<sup>1207</sup> Вид.: Dennis Weber: **European Direct Taxation – Case Law and Regulations (Second edition 2010)**, Kluwer Law International, стр. 63.

субфилијале. Међутим, СПЕУ је прихватио оправдање засновано на принципу кохезије пореског система, јер ова мјера избјегава, између осталог, коришћење губитака два пута унутар групе резидентних компанија које су подвргнуте режиму консолидовања. Стога би консолидовање француске субфилијале резултирало елиминацијом директне везе између пореске олакшице (коришћење губитака филијале на нивоу матичне компаније) и неутралности коју обезбјеђује систем пореског консолидовања у циљу избјегавања двоструког коришћења губитака.<sup>1208</sup> Међутим, СПЕУ је заузео став да мјера није пропорционална са циљем који жели постићи, јер француским пореским властима стоје на располагању мање рестриктивне мјере, указујући на могућност коришћења Директиве 77/799/ЕЕЗ о прикупљању информација, као и на не давање прилике пореском обвезнику да поднесе доказе да губици неће бити коришћени два пута. На основу изнесеног, СПЕУ је донио одлуку у корист компаније *Papillon*: „...члан 52 Уговора треба бити тумачен у смислу да спречава законодавство државе чланице на основу којег је групни режим опорезивања доступан матичној компанији резиденту те државе чланице и њеним филијалама и субфилијалама које су такође резидент те државе чланице, али је недоступан таквој матичној компанији ако своје резидентне субфилијале држи путем филијале која је резидент друге државе чланице.”<sup>1209</sup>

Логика случаја *Papillon* је послужила националним судовима у рјешавању сличних питања у вези са групним опорезивањем. У британском случају *Philips Electronics*, првостепени суд је одлучивао о дилеми да ли је могуће консолидовати губитке резидентне компаније и сталне пословне јединице лоциране на британској територији уколико им је заједничка матична компанија резидент Холандије. По прописима Велике Британије, ова могућност није постојала пошто компанија путем које су повезане британска филијала и стална пословна јединица није британски резидент. Национални суд је донио одлуку без слања претходног питања СПЕУ, позивајући се на случај *Papillon*, да предметно законодавство представља рестрикцију слободе оснивања. С друге стране, интересантно је поменути и сличан случај када је луксембуршки национални суд 2007. године одбио да призна могућност фискалне консолидације шест резидентних компанија зато што им је заједничка матична компанија

---

<sup>1208</sup> Вид.: Pierre-Henri Durand, Yves Rutschmann: **The Papillon case – A First Step Toward a New Era in European Tax Treatment of Groups?**, EC Tax Review 2009/3, стр. 124.

<sup>1209</sup> Вид.: Случај 418/07 Société Papillon v Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, пасус 63.

била резидент Белгије.<sup>1210</sup> Такође, 2011. године у идентичном холандском случају који се тицао двије холандске компаније кћерке са заједничком нерезидентном матичном компанијом, суд у Харлему је одбио захтјев за фискалном консолидацијом. Овај став је засновао на чињеници да је холандско резидентство матичне компаније есенцијални услов фискалне консолидације.<sup>1211</sup>

Сматрамо да је након случаја *Papillon* ситуација на овом пољу јасна, те да је резонување британског суда потпуно исправно. Ову тврдњу поткрепљује и став устаљене судске праксе СПЕУ у случају *Lankhorst-Hoborst*: „...разлика у третману између резидентних филијала која се заснива на томе гдје је мјесто управе матичне компаније представља рестрикцију слободе оснивања, пошто чини мање атрактивним за компаније основане у другим државама чланицама да користе слободу оснивања, те због тога оне могу да се уздрже од стицања, формирања или држања филијала у држави чланици која посједује ову мјеру.”<sup>1212</sup> Разлог супротних одлука других националних судова у суштински идентичној ствари се, са једне стране, заснива на чињеници да је луксембуршки случај одлучен годину дана прије него што је СПЕУ донио пресуду у случају *Papillon* (27. новембар 2008. године), док је, са друге стране, у холандском случају ријеч о чистом одбијању првостепеног суда да прихвати ставове СПЕУ. Потврда за то је и формални захтјев Комисије ЕУ према Влади Холандије да измијени предметне одредбе режима фискалне консолидације.

С друге стране, у пресуди у случају *Оу АА*, СПЕУ се, за разлику од питања “увоза губитака” (као у пресуди *Marks & Spencer*), бавио ситуацијом тзв. “извоза профита”.<sup>1213</sup> Ријеч је о врсти законодавства које омогућава “формални трансфер профита”, а заснива се на приступу да се приходи једне компаније из групе могу пребацити другој компанији из групе, те на тај начин пребити на нивоу касније поменуте (компаније која је остварила губитак).<sup>1214</sup> Британска матична компанија *АА Ltd* је у предметном периоду пословала са значајним губицима, док је њена финска нерезидентна филијала *Оу АА* остварила профит. Пошто је британска матична компанија хтјела да поправи своју финансијску ситуацију, покушала је то да учини на начин

---

<sup>1210</sup> Вид.: G.F. Boulogne: **Group Taxation within the European Union – Did Papillon and Art. 24(5) of the OECD Model Tax Convention Create a Butterfly Effect?**, European Taxation, May 2011, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 173.

<sup>1211</sup> Вид.: Peter Flipsen, Onno Burgers: **The (Possible) Impact of EU Law on Dutch Fiscal Unity Provision**, International Tax Journal, November-December 2011, стр. 31.

<sup>1212</sup> Вид.: Случај 324/00 ..., пасус 32.

<sup>1213</sup> Вид.: Werner C Haslehner: *op. cit.*, стр. 35

<sup>1214</sup> Вид.: Angelo Nikolakakis: **The common law perspective on the international and EC aspects of groups of companies**, (y: *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, ed. Guglielmo Maisto), International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 31.

што би јој финска филијала извршила трансфер финансијских средстава. Финска филијала Оу АА се позвала на финске прописе који дозвољавају да уколико матична компанија држи 9/10 капитал учешћа у резидентној филијали може доћи до трансфера финансијских средстава унутар групе (матична компанија ка филијали, филијала ка матичној компанији или између филијала унутар групе). Дакле, на овај начин долази до пребацивања профита између компанија у групи, уз услов да је ријеч о компанијама које су резиденти Финске. Пошто финске фискалне власти нису допустиле ову могућност умањења пореске основе резидентне компаније Оу АА, за финансијска средства која је намјеровала да трансферише британској компанији АА Ltd, Оу АА је сматрала да се на овај начин крше њена права на слободу кретања загарантована УФЕУ.

У првом кораку СПЕУ је установио да постоји рестрикција, али да је иста оправдана комбинацијом два принципа, као и да је пропорционална. Прво, СПЕУ се позвао на пресуду *Rewe Zentralfinanz*<sup>1215</sup> и принцип би, да уколико би се дало компанијама право да изабере да ли ће њихови губици бити узети у обзир у држави чланици у којој су основане или у некој другој држави чланици, то озбиљно угрозило уравнотежену расподелу права на опорезивање између држава чланица: *„Слично, прихватање прекограничних трансфера унутар групе, као што је то случај у главном поступку, и могућност умањења опорезивогдохотка лица које врши трансфер би резултирало дозволом да групе компанија бирају слободно државу чланицу у којој ће профит бити опорезован...То би угрозило систем расподеле права на опорезивање између држава чланица, јер би на основу одлуке групе компанија држава чланица филијале била приморана да се одрекне свог права, у својству државе резидентства филијале, на опорезивања профита те филијале у корист евентуално државе чланице у којој је основана матична компанија...”*<sup>1216</sup>

Друго, на основу оправдања заснованог на спречавању пореске евазије: *„...могућност трансфера опорезивогдохотка од филијале ка матичној компанији која је основана у другој држави чланици носи са собом ризик да на основу у потпуности вјештачких аранжмана трансфери прихода унутар групе компанија могу бити организовани ка компанијама које су основане у државама чланицама које примјењују најниже стопе опорезивања или државама чланицама у којима доходак није опорезован. Ова могућност је појачана*

<sup>1215</sup> Вид.: Случај 347/04 *Rewe Zentralfinanz eG v Finanzamt Köln-Mitte*, пасус 42.

<sup>1216</sup> Вид.: Случај 231/05 ..., пасус 56.

чињеницом да фински систем финансијских трансфера унутар групе не поставља као услов захтјев да је лице коме се врши трансфер морало да оствари губитке.<sup>1217</sup>

Неки аутори су критиковали ову пресуду тврдећи да је превише водила рачуна о интересима фискалног суверенитета држава чланица. Примјеном принципа коначних губитака из случаја *Marks & Spencer* на случај *Oy AA*, трансфер прихода из Финске би био прихватљив уколико би нерезидентни корисник остварио коначне губитке.<sup>1218</sup> Ипак, питање трансфера прихода треба сматрати за *acte clair*, о чему свједочи и нпр. пресуда Врховног управног суда Шведске, који је одбио могућност трансфера прихода из шведске филијале ка финској матичној компанији управо позивајући се на резонување СПЕУ у случају *Oy AA*.<sup>1219</sup> Предметна пресуда указује да је СПЕУ забринут због агресивних аранжмана који имају за циљ избјегавање плаћања пореза, а који могу озбиљно угрозити равнотежу расподеле овлашћења на опорезивање између држава чланица. Слобода оснивања, која се примјењује у случају пореских режима везаних за групе компанија (висок ниво капитал учешћа као услов примјене), није апсолутно право које државе чланице оставља без одбране против растуће пореске конкуренције и агресивног пореског планирања и СПЕУ показује спремност да постави границе слободи кретања када је то неопходно.<sup>1220</sup>

Предмет у којем је претресан можда и посљедњи важнији аспект у вези са системима групног опорезивања компанија је случај *X Holding*. Он отвара питање могућности коришћења појединачних пореских погодности унутар сложених пореских режима групног опорезивања. Матична компанија *X Holding* резидент Холандије је била једини власник белгијске филијале *F*. Случај се тичао одбијања холандских пореских власти захтјева компаније *X Holding* да уђе са компанијом *F* у специфичан систем потпуне консолидације на основу холандског законодавства, који је био резервисан искључиво за групе компанија чији су сви ентитети резиденти Холандије. СПЕУ је, након што је установио постојање рестрикције, прихватио оправдање засновано на неопходности очувања расподеле овлашћења на опорезивање (*need to safeguard the allocation of the power to impose taxes*) између држава чланица; у супротном, компаније

<sup>1217</sup> *Ibid.*, пасус 58.

<sup>1218</sup> Вид.: Bruno da Silva: **From Marks & Spencer to X Holding – A (Critical) Overview and Some Open Issues**, (у: *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation*, ed. Dennis Weber, Bruno Da Silva), Kluwer Law International, 2011, стр. 12.

<sup>1219</sup> Вид.: Anna Gerson: **The Negative Harmonization Process of Losses in Foreign EU Subsidiaries – The Swedish Case**, EC Tax Review 2011/6, Kluwer Law International, стр. 279.

<sup>1220</sup> Вид.: Marjaana Helminen: **Freedom of Establishment and Oy AA**, European Taxation, November 2007, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 497.

унутар групе могле би да изаберу државу чланицу у којој би користиле губитке. Главну дилему случаја је представљало евентуално постојање мање рестриктивне мјере. Пошто је на основу предметног законодавства филијала третирана као стална пословна јединица<sup>1221</sup>, компанија X Holding и Комисија ЕУ су сматрале да је на филијалу могуће примијенити норме које се тичу привременог коришћења губитака у случају сталне пословне јединице. Међутим, СПЕУ није подржао ово мишљење, већ је заузео став да је ријеч о најмање наметљивој мјери, с обзиром на то да инострана филијала и инострана стална пословна јединица нису у упоредивој ситуацији: *„Пошто стална пословна јединица која се налази у другој држави чланици и нерезидентна филијала нису...у упоредивој ситуацији по питању расподеле права на опорезивање, држава чланица резидентства није у обавези да примјењује исти порески режим на нерезидентне филијале као онај који примјењује на иностране сталне пословне јединице.”*<sup>1222</sup>

Одбацавање могућности коришћења овог посебног система групног опорезивања (специфичан вид потпуне фискалне консолидације) у прекограничним ситуацијама, на основу оправдања везаног за опасност од манипулације губицима, поставило је питање могућности коришћења других аспеката (пореских олакшица) које предвиђају овакви фискални режими: могућност реструктурирања унутар групе без опорезивања (трансфер средстава унутар групе, а да не дође до реализације скривених резерви), трансакција унутар групе (услуге, зајмови, лизинг), као и непостојање ограничења везаних са опорезивањем камата.<sup>1223</sup> У предметном случају, компанија X Holding је у свом тужбеном захтјеву истакла да ускраћивање могућности коришћења холандског режима фискалне консолидације има четири рестриктивна елемента:<sup>1224</sup> 1) све компаније морају да подносе своје пореске пријаве, што подразумева веће трошкове у поређењу са једном пореском пријавом за цијелу групу; 2) не постоји могућност пребијања профита и губитака компанија; 3) не постоји могућност реструктурирања унутар групе компанија (нпр. трансфер имовине) без финансијских импликација; 4) трансакције унутар групе нису неутралне у пореском смислу, што повећава административне трошкове, јер је нпр. неопходно посједовати документацију везану за

---

<sup>1221</sup> Прецизније, предметни режим предвиђа да се све компаније групе третирају као један порески обвезник, те да се у сврхе утврђивања пореске обавезе филијала сматра сталном пословном јединицом. Види више у: Sjoerd Douma, Caroline Naumburg: **Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?**, European Taxation, September 2006, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 438.

<sup>1222</sup> Вид.: Случај 337/08 X Holding BV v Staatssecretaries van Financiën, пасус 40.

<sup>1223</sup> Вид.: Bruno da Silva: **From Marks & Spencer to X Holding – The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union**, INTERTAX, Volume 39, Issue 5, Kluwer Law International, стр. 259.

<sup>1224</sup> Вид.: Мишљење AG Kokott у случају 337/08 X Holding BV v Staatssecretaries van Financiën, тачка 23.

трансферне цијене. AG Kokott је закључила да, када је ријеч о прекограничној ситуацији, једино предност заједничке пореске пријаве не би постојала у сваком случају, пошто би инострана филијала и даље морала да поднесе пореску пријаву у држави резидентства. Ово у принципу значи да остале три рестрикције које ствара холандски порески режим у прекограничном сценарију представљају забрањену дискриминацију или кршење једнакости пореског обвезника на унутрашњем тржишту, осим уколико за то постоји валидно оправдање.<sup>1225</sup> СПЕУ је у пресуди вјешто избјегао да се суочи са анализом осталих рестрикција и пресуду засновао искључиво на питању коришћења губитака. Могућност примјене овог тзв. парцијалног приступа (*per element approach*), који подразумијева могућност коришћења појединих пореских олакшица мимо консолидације губитака, додатно је појачана сâмом чињеницом да је у случају *X Holding* СПЕУ донио пресуду базирану на манипулацији губицима, који уопште нису ни постојали и одлуку засновао на хипотетичкој ситуацији.<sup>1226</sup>

#### 2.4.2. Усклађеност законодавства Црне Горе

Систем групног опорезивања предвиђен ЗПДПГ се може окарактерисати као најједноставнији могући. Ријеч је о класичном облику пореске консолидације, која даје могућност да матична компанија поднесе консолидовану пореску пријаву за групу компанија у којој ће бити извршено пребијање губитака и добити унутар групе.<sup>1227</sup> Дакле, питања која отвара пресуда у случају *X Holding* о евентуалном парцијалном приступу приликом омогућавања појединих пореских погодности у оквиру сложенијих система групног опорезивања нису релевантна. Матична и зависна компанија, за потребе пореског консолидовања, чине групу повезаних компанија ако матична компанија има непосредну или посредну контролу над најмање 75% акција или удјела зависне компаније. Сваки члан групе повезаних компанија дужан је да поднесе своју пореску пријаву надлежном пореском органу, а матична компанија подноси консолидовану пореску пријаву за групу повезаних компанија. За обрачунати порез по консолидованој пријави порески обвезници су појединачно повезане компаније из групе, сразмјерно опорезивој добити из појединачне пореске пријаве.

<sup>1225</sup> Вид.: Servaas van Thiel, Marius Vascega: *op. cit.*, стр. 336.

<sup>1226</sup> Вид.: Dennis Weber: **Eight points as to Why the X Holding Judgment is Incorrect**, (y: *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation*, ed. Dennis Weber, Bruno Da Silva), Kluwer Law International, 2011, стр. 30.

<sup>1227</sup> Вид.: члан 36 ставови 1-2 Закона о порезу на добит правних лица ...

Када је ријеч о усклађености са правом ЕУ, основни проблем предметног система групног опорезивања јесте то што је као услов његове примјене предвиђено резидентство свих компанија унутар групе. Ова чињеница га чини супротним основним правилима праксе СПЕУ изграђеним у случају *Marks & Spencer*, тако да о дилемама из случаја *Papillon*, које се односе на држање индиректног учешћа у резидентној филијали путем нерезидентне компаније, или консолидације двије резидентне филијале које имају заједничку нерезидентну матичну компанију, нема ни говора.

## 2.5. ТРЕТМАН ТРОШКОВА ПОСЛОВАЊА

### 2.5.1. Правила из праксе СПЕУ

Основни проблем у вези са коришћењем трошкова у међународном пореском праву са којим се СПЕУ сусрео је у томе да ли државе које изузимају приходе из иностраних извора, у цјелини или дјелимично, треба да дозволе коришћење трошкова везаних за ову врсту прихода пореским обвезницима на својој територији. Одговор је у већини случајева очигледан: теоријски, не треба да постоји могућност коришћења трошкова у вези са приходима који су изузети од опорезивања.<sup>1228</sup> Базична правила могућности коришћења трошкова код прекограничних ситуација СПЕУ установљава у случају *Bosal* и случају *Keller Holding*<sup>1229</sup>. Случај *Keller Holding* је јако сличан са случајем *Bosal*, што је вјероватно и разлог доношења пресуде без мишљења *AG*. Исти се тицао њемачког законодавства, на основу којег није било могуће користити трошкове финансирања остварене од стране њемачке резидентне компаније, који имају директну економску везу са профитом који није подвргнут опорезивању у Њемачкој. Прецизније, трошкове остварене на основу учешћа у капиталу компаније основане у другој држави чланици, могуће је користити за умањење пореске основице као трошкове пословања само у оној мјери у којој је профит на основу тог капитал учешћа расподијељен на опорезивој основи.

Њемачка резидентна компанија *Keller Holding* је била једини власник капитал учешћа резидентне компаније *Keller Grundbau*, док је ова филијала била власник акција у

<sup>1228</sup> ВИА.: Brian J. Arnold: **General Report**, (y: *Deductibility of interest and other financial charges in computing income*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 79a), 1994, International Fiscal Association, стр. 521.

<sup>1229</sup> ВИА.: Случај 471/04 Finanzamt Offenbach am Main-Land v Keller Holding GmbH.

нерезидентној аустријској компанији Keller Wien. Матична компанија Keller Holding је искористила као трошак пословања, за умањење пореске основице, цијели износ камате на капитал који је позајмила у циљу стицања капитал учешћа у Keller Grundbau, као и пратеће административне трошкове. Међутим, пореске власти су одбиле одбитак ових трошкова у проценту у којем су се односили пропорционално на дивиденде које су изузете од опорезивања, прецизније, оне које су се односиле на Keller Wien.

Као неку врсту претходног питања, СПЕУ је ријешио дилему поводом тврдње њемачких и британских власти да се питање у главном поступку тиче чисто интерне ситуације државе чланице, пошто се одлука односи на немогућност коришћења трошкова остварених у сврху стицања учешћа у капиталу филијале такође основане у Њемачкој. Међутим, СПЕУ је заузео супротан став да се ова ситуација тиче интракомунитарне трговине, те да се стога налази у пољу примјене одредаба УФЕУ везаних за слободе кретања: „...одлука је заснована на националним прописима који искључују могућност одбитка трошкова због директне економске везе која наводно постоји између њих и дивиденди исплаћених од стране субфилијале филијале основане у Аустрији...”<sup>1230</sup>

Анализом спорног законодавства СПЕУ долази до закључка о постојању недозвољене разлике у третману. Трошкови који имају директну економску везу са неопорезивим профитом не могу бити коришћени као трошкови пословања, односно трошкове финансирања остварене од стране матичне компаније подвргнуте неограниченој пореској обавези у Њемачкој која има индиректно власништво у филијали основаној у Аустрији, није могуће користити у обиму у којем се односе на дивиденде исплаћене од стране касније поменуте и расподијелене матичној компанији. С друге стране, када су све компаније подвргнуте опорезивању у Њемачкој, овај трошак је могуће користити у потпуности. На основу изнесеног, СПЕУ закључије да је „...пореска ситуација компаније која има субфилијалу у Аустрији, као тужена у главном поступку, лошија од оне у којој би била да је ту субфилијалу основала у Њемачкој. Истина је да у оба случаја, дивиденде у оквиру групе могу бити трансферисане без опорезивања, сходно изузећу дивиденди компанија основаних у Аустрији на основу примјене пореског уговора, или када је субфилијала основана у Њемачкој, путем умањења пореза који је дужна да плати компанија која их прима порезом који је платила компанија која је расподијелила дивиденду [порески кредит]. Међутим, само када је субфилијала основана у

---

<sup>1230</sup> Ibid., пасус 23.

*Њемачкој трошкови финансирања који имају економску везу са дивидендама исплаћеним од стране филијале могу бити коришћени у потпуности.*<sup>1231</sup>

Главни аргумент којим су Њемачка и Велика Британија браниле тврдњу о усклађености предметне мјере са правом ЕУ је да ситуација када њемачка филијала има субфилијалу резидента Њемачке није упоредива са ситуацијом посједовања нерезидентне субфилијале, те је стога различит третман различитих ситуација дозвољен. Овај став је образложен тиме да су, у конкретном случају, иностране дивиденде искључене из пореске основице матичне компаније, док дивиденде из домаћих извора улазе у основицу за опорезивање, па је ограничење могућности коришћења трошкова посљедица неопорезиве природе дивиденди из иностранства. Дакле, чињеница да њемачка матична компанија нема право да користи олакшицу за умањење пореза проистиче из околности да је субфилијала резидент Аустрије и подвргнута аустријском опорезивању, за разлику од резидентних субфилијала које плаћају њемачки порез. Међутим, СПЕУ је заузео став да тврдња о различитом пореском третману матичне компаније у зависности од чињенице да ли су дивиденде из домаћих или иностраних извора није тачна. Када су све чланице групе резиденти Њемачке, дивиденде које субфилијала расподијели, а исте прослиједи филијала ка матичној компанији, укључене су у пореску основицу матичне компаније, али због примјене олакшице у виду пореског кредита, ове дивиденде су у рукама матичне компаније у стварности изузете од опорезивања. Са друге стране, дивиденде исплаћене под истим условима од субфилијале, која се налази у Аустрији, на основу билатералног пореског уговора су директно изузете од опорезивања, те стога нису укључене у утврђивање пореза њемачке матичне компаније. Зато СПЕУ заузима став о упоредивости предметних ситуација: „...У оба случаја дивиденде примљене од стране матичне компаније су у стварности изузете од опорезивања. Сходно томе, ограничење могућности коришћења трошкова финансирања за умањење пореске основице од стране матичне компаније — као посљедица не опорезивања дивиденди — које погађа само дивиденде из иностранства, не одсликава разлику у ситуацији матичне компаније по питању да ли је субфилијала касније поменуте основана у Њемачкој или некој другој држави чланици...У том погледу, чињеница да субфилијале основане у Аустрији нису подвргнуте порезу на добит компанија у Њемачкој није релевантна.”<sup>1232</sup>

---

<sup>1231</sup> *Ibid.*, пасус 34.

<sup>1232</sup> *Ibid.*, пасуси 37-38.

Закључак који је могуће извући из случаја *Keller Holding* јесте да држава резидентства мора примјењивати принцип једнаког третмана и у погледу одређења основице за опорезивање: трошкови финансирања капитал учешћа у домаћим и иностраним субфилијалама морају имати исти порески третман (право на умањивање пореске основице), када су дивиденде из ЕУ извора изузете од опорезивања, а у домаћој ситуацији се примјењује систем импутације.<sup>1233</sup> Мишљења смо да су принципи којима се водио СПЕУ у установљавању правила о могућности коришћења трошкова резидентних компанија, у вези са стицањем прихода путем иностраних филијала или субфилијала, слични оним који се тичу могућности коришћења губитака из нерезидентних компанија. Међутим, битна разлика је у томе што када је ријеч о трошковима СПЕУ могућност њиховог коришћења поставља као основно правило, док могућност коришћења губитака практично као изузетак. Прецизније, губитке као основно правило није могуће користити, док ово право СПЕУ уводи кроз тест пропорционалности као изузетак, у случају када не постоји могућност да они буду у држави резидентства филијале коришћени на било који начин у складу са локалним прописима. Сматрамо да ова разлика може да има значајне пореске посљедице у појединим случајевима. Постојање обавезе да се исцрпе све могућности коришћења губитака иностране компаније спречава њихово двоструко коришћење, како у држави резидентства филијале, тако и у држави резидентства матичне компаније. Са друге стране, установљавањем могућности коришћења трошкова остварених за стицање профита у иностранству као основног принципа, отварају се могућности злоупотреба: „...*резултат пресуде Bosal такође значи да (исти) трошкови могу бити подједнако коришћени као одбитак у држави чланици филијале...пресуда не указује која би од двије државе – матичне компаније или филијале – требала да има приоритет у коришћењу трошкова...*”<sup>1234</sup>

### 2.5.2. Усклађеност законодавства Црне Горе

ЗПДПА садржи двије одредбе везане за трошкове пословања са нерезидентним лицима које су у супротности са праксом СПЕУ. Предметни закон у дијелу који се односи на усклађивање расхода предвиђа да се за утврђивање опорезиве добити признају расходи у износима утврђеним билансом успјеха, у складу са законом којим се уређује рачуноводство, изузев расхода за које прописује другачији начин утврђивања. Између осталих, на терет расхода не признају се: 1) камате исплаћене нерезидентима, ако су плаћене по стопи вишој од уобичајене

<sup>1233</sup> Вид.: Lieven A. Denys: The ECJ ..., стр. 226.

<sup>1234</sup> Вид.: Мишљење AG Geelhoed у случају 374/04 ..., тачка 64.

комерцијалне стопе; 2) административни трошкови плаћени од стране сталне пословне јединице нерезидентној централи.<sup>1235</sup>

Потпуно непризнавање као трошка пословања камате исплаћене нерезидентима по стопи већој од уобичајене комерцијалне стопе у супротности је са слободама кретања на тржишту ЕУ, јер овакав вид забране не постоји у случају идентичних исплата резидентним лицима. Међутим, треба нагласити да ЗПДПЛ на веома непрецизан и нејасан начин регулише питање камате као трошка пословања. Поред помињање одредбе, предметни закон предвиђа да се камате и припадајући трошкови према повјериоцу са статусом повезаног лица признају на терет расхода у висини која не прелази трошкове камата на отвореном тржишту, ако ти трошкови не прелазе износ који је стварно плаћен. Дакле, ријеч је о примјени принципа “ван дохвата руке”, гдје се разлика између камате обрачунате по принципу “ван дохвата руке” и стварно примљене камате укључује у пореску основицу њеном примаоцу.<sup>1236</sup> Овако конципирана одредба дјелује као опште правило, примјењиво и у случају нерезидентних и резидентних повезаних лица, и у супротности је са првопоменутиим правилом да се камата већа од комерцијалне уопште не може користити у случају исплате нерезидентним лицима. Да ли ово значи да постоји двоструки правни режим у случају исплата камата нерезидентима, у зависности од тога да ли је ријеч о повезаном лицу? Који год да је одговор у вези са предметном дилемом, обавеза пореских власти Црне Горе јесте да порески третман камате исплаћене нерезидентима, као трошка пословања, буде идентичан оном који се примјењује у случају резидената.

Непризнавање административних трошкова плаћених од стране сталне пословне јединице нерезидентној централи најчешће срећемо у црногорској пракси у оквиру банкарског сектора. Прецизније, Пореска управа најчешће не признаје ову врсту трошкова када су повезани са услугама које инострана централа банке пружа својој црногорској сталној пословној јединици. Овакав порески третман је супротан праву ЕУ по два основа. Прво, правило да сталне пословне јединице нерезидентних компанија не могу користити ову врсту трошкова доводи их у подређен положај у односу на домаће сталне пословне јединице. Уколико би резидентна компанија основала сталну пословну јединицу у некој неразвијеној црногорској општини и обезбједила засебну евиденцију пословања, имала би право да користи предметне трошкове.

---

<sup>1235</sup> Вид.: члан 11 Закона о порезу на добит правних лица ...

<sup>1236</sup> *Ibid.*, чланови 19-20.

Друго, спорна одредба доводи у подређен положај сталне пословне јединице иностраних компанија у односу на филијале иностраних компанија. Слобода секундарног оснивања загарантована УФЕУ забрањује сваки различит порески третман у зависности од тога коју форму пословања изабере инвеститор. Евидентан примјер за то је случај *Avoir Fiscal*, у којем је СПЕУ одбио оправдање француских власти по којем би спорне пореске олакшице биле доступне иностраном инвеститору у случају да је изабрао да умјесто сталне пословне јединице оснује филијалу на тлу Француске.

## 2.6. ТРЕТМАН ПРЕНОСА ИМОВИНЕ

### 2.6.1. Правила судске праксе СПЕУ

Када је ријеч о порезима на имовину, у својој пракси СПЕУ је изградио правила која не одступају много од принципа успостављених у области опорезивања дохотка. Основна начела права ЕУ, када је ријеч о опорезивању имовине, најбоље илуструју случај *Halliburton* и случај *Commission v Hellenic Republic*. *Halliburton* је међународна група компанија чија се матична компанија (*Halliburton Inc*) налази у САД. Она је једини власник њемачке филијале (*Halliburton C. Germany GmbH*) и холандске филијале (*Halliburton Services BV*). Као дио реорганизације активности *Halliburton* групе у Европи, њемачка филијала је холандској филијали продала своју холандску сталну пословну јединицу, која је укључивала непокретну имовину у Емену (Холандија). Пренос непокретности је на основу холандских прописа опорезован порезом на промет непокретности, али је постојало посебно изузеће у случају преноса који чини дио реорганизације компанија. Пошто је реорганизација укључивала нерезидентну компанију, холандске пореске власти су обрачунале порез на промет непокретности холандској филијали, због чега је она покренула поступак по правном лијеку. Холандски национални суд је застао са поступком и упутио претходно питање СПЕУ да ли је изузимање од опорезивања преноса непокретности као дијела реорганизације групе компанија искључиво у случају када се иста стиче од компаније основане на основу домаћих прописа супротно праву ЕУ. СПЕУ је заузео став да је ријеч о класичном виду дискриминације који се тиче избора правне форме секундарног оснивања: “...*треба нагласити да плаћање пореза на продају непокретне имовине представља терет који чини услове продаје имовине тежим, те стога утиче на положај преносиоца. У случају као што је овај, продавац се налази у значајно лошијој позицији него да је одабрао да*

формира...компанију умјесто сталне пословне јединице у циљу пословања у Холандији.”<sup>1237</sup> Пошто није сматрао адекватним нити једно оправдање за овакву дискриминаторску мјеру, СПЕУ је предметну пореску мјеру огласио супротном са правом ЕУ.

Случај *Commission v Hellenic Republic* се тичао грчких прописа који су предвиђали ослобођење од плаћања пореза у случају првог стицања непокретности у сврху становања. Проблем је лежао у чињеници да је овај повлашћени режим био резервисан искључиво за лица која су резиденти Грчке, као и за лица који су држављани Грчке или су грчког поријекла. Комисија ЕУ је овакво ограничење сматрала супротним са правом ЕУ, те против Грчке покренула жалбени поступак. СПЕУ је у овом случају одлучио да је ријеч о двострукој дискриминацији. Ограничење могућности коришћења ослобођења везано за чињеницу резидентства је сматрао индиректном дискриминацијом: „Предметна одредба стога ставља у неповољнији положај лица која нису резидентни Грчке, која купују непокретност за становање са намјером да се настане у Грчкој у будућности...”<sup>1238</sup>. С друге стране, право на изузеће од опорезивања везано за грчко држављанство или грчко поријекло представља директну дискриминацију: „...једини фактор који прави разлику између ситуације грчког држављанина и лица грчког поријекла и држављана који нису Грци, у погледу права на изузеће од предметног пореза, јесте њихово држављанство. Само грчки држављани и лица грчког поријекла имају право на изузеће. Стога, различит третман, изричито и искључиво заснован на држављанству, представља директну дискриминацију.”<sup>1239</sup>

Прекограничне препреке на унутрашњем тржишту ЕУ које лица сусрећу када је ријеч о опорезивању насљеђа, идентификује извјештај Комисије ЕУ, који апострофира двије основне: 1. државе чланице могу вршити дискриминацију између прекограничног насљеђивања и насљеђивања без прекограничног елемента. Другим ријечима, оне могу примјењивати вишу стопу пореза на насљеђе када су средства преминулог лица и/или насљедника лоцирана (или су била лоцирана) у другим државама, од оних које би биле примјењене у чисто домаћим ситуацијама; 2. када двије или више држава примјењује пореска овлашћења над истим насљеђем, могућ је настанак ситуација двоструког или вишеструког опорезивања, а за разлику од случаја опорезивања дохотка или капитала, постоји само неколико билатералних пореских уговора или мултилатералних уговора који се примјењују у циљу отклањања оваквог

<sup>1237</sup> Вид.: Случај 1/93 ..., пасус 19.

<sup>1238</sup> Вид.: Случај 155/09 ..., пасус 48.

<sup>1239</sup> *Ibid.*, пасус 69.

двоструког/вишеструког опорезивања на ефикасан начин.<sup>1240</sup> Правила која је СПЕУ изградио по питању примјене пореза на насљеђе најбоље ће ислустровати случај *Vogten* и случај *Block*. Оно што треба напоменути јесте да се на основу праксе СПЕУ, усклађеност пореске мјере са правом ЕУ у случају насљеђивања увијек преиспитује у контексту слободе кретања капитала: “...што се тиче насљеђивања, увијек се мора тицати кретање капитала...”<sup>1241</sup>

Први случај се тичао пореза на насљеђе који су пореске власти Белгије обрачунале у тренутку смрти господина *Vogten*-а у односу на учешћа у капиталу двије холандске компаније, које су биле у заједничком власништву са његовом женом. Порески прописи Белгије су предвиђали ослобођење од пореза у случају када би компанија, чије капитал учешће чини дио насљеђа, запошљавала најмање пет запослених грађана из фламанског региона. Пошто запослени у компанијама нису испуњавали овај критеријум, белгијске пореске власти нису признале насљедницима господина *Vogten*-а право на ово изузеће. У поступку по правном лијеку, белгијски национални суд је, пошто је посумњао у усклађеност предметног законодавства са правом ЕУ, одлучио да предметну дилему препусти СПЕУ. Ускраћивање права на изузеће од опорезивања контролног учешћа у нерезидентној компанији, као и учешћа у нерезидентном ортачком друштву, СПЕУ је окарактерисао као кршење права оснивања резидентног преносиоца.<sup>1242</sup> Такође, ово ограничење негативно утиче и на коришћење права на оснивање насљедника: „Пропишујући као услов за изузеће од пореза на насљеђе за породична предузећа запошљавање одређеног броја радника у некој области дате државе чланице у периоду од три године прије смрти преминулог лица, предметно законодавство у главном поступку третира власника овог предузећа, а после његове смрти његове насљеднике, на различит начин на основу тога да ли то предузеће запошљава раднике у тој држави чланици или некој другој држави чланици.”<sup>1243</sup>

У случају *Block* СПЕУ је јасно ставио до знања да нису у обавези да отклоне међународно двоструко (правно) опорезивање.<sup>1244</sup> Резидент Немачке је оставио одређени новчани износ на свом банковном рачуну у Шпанији, у односу на која је обрачунат шпански порез на насљеђе.

<sup>1240</sup> У том смислу види.: COM (2011) 864 final, Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU, Brussels, 15.12.2011, стр. 4.

<sup>1241</sup> Вид.: Случај 513/03 ..., пасус 30.

<sup>1242</sup> Вид.: Nicola Saccardo: **Issues of Interpretation Regarding Inheritance and Gift Tax in an International Context**, Bulletin of International Taxation, August/September 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 478.

<sup>1243</sup> Вид.: Случај 464/05 Maria Geurts, Dennis Vogten v Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat, пасус 18.

<sup>1244</sup> Вид.: Federicia Libertatore: **EU Report**, (y: *Death as a taxable event and its international ramifications*, Cahieres de droit fiscal international, Vol. 95b), 2010, International Fiscal Association, стр. 61.

Након тога, њемачке пореске власти су такође опорезовале иста средства са предметног банковног рачуна. Као олакшицу за порез плаћен у иностранству, њемачке пореске власти су допустиле да порески обвезник (наследник) за тај износ умањи пореску основицу. Због непостојања пореског кредита за шпански порез на наслеђе којим је могуће умањити њемачки порез на наслеђе, њемачко законодавство у овом случају је резултирало двоструким опорезивањем.<sup>1245</sup> Порески обвезник није био задовољан овим исходом, већ је сматрао да има право на порески кредит у односу на шпански порез на наслеђе, а пошто је он био виши од њемачког, да њемачке пореске власти морају да му рефундирају предметну разлику. Дакле, у случају да су пореске власти њемачке усвојиле захтјев пореског обвезника, због више стопе шпанског пореза, Њемачка би на овај начин субвенционисала шпанске приходе.<sup>1246</sup> СПЕУ се сложио са тврдњом наследника да пошто порески прописи Њемачке не предвиђају порески кредит за порез на наслеђе плаћен у иностранству за предметну врсту имовине (финансијска средства), наслеђивање истих резултира већим пореским теретом него да су се она налазила у финансијским институцијама основаним у Њемачкој. Међутим, позивајући се на устаљену праксу из случаја *Kerckhaert and Morres* и случаја *Columbus Container Services*, спорну мјеру није окарактерисао као недозвољену на основу права ЕУ: „Међутим, као што су све владе које су поднијеле писмена запажања Суду, као и Комисија ЕУ, исправно запазиле, неповољнији фискални положај резултат је паралелне примјене фискалног суверенитета дотичних држава чланица, који је исказан чињеницом да је једна држава, Савезна Република Њемачка, одлучила да подвргне порезу на наслеђе потраживања капитала када је повјерилац резидент Њемачке, док је друга, Краљевина Шпанија, одлучила да оваква потраживања подвргне шпанском порезу на наслеђе када је дужник основан у Шпанији...”<sup>1247</sup>

Засебан дио праксе СПЕУ када је ријеч о пореским правилима у случају поклона, представљају она у вези са опорезивањем донација добротворним фондацијама на територији ЕУ. О економској снази и утицају добротворних фондација говори и студија ЕУ из 2007. године, која процјењује вриједност средстава европских фондација између 350 и 1000 милијарди еура, укупне годишње расходе на 83-150 милијарди еура, а укупан број стално

---

<sup>1245</sup> Вид.: Inge J.F.A. van Vijfeijken, Hedwig F. van der Weerd-van Joolingen: **Double Taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission**, EC Tax Review, 2012/6, Kluwer Law International, стр. 309.

<sup>1246</sup> Вид.: Luca Ceroni: **Double Taxation and the Internal Market – Reflections on the ECJ’s Decision in Block and Damseaux and the Potential Implications**, Bulletin for International Taxation, November 2009, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 548.

<sup>1247</sup> Вид.: Случај 67/08 *Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren*, пасус 28.

запослених у овим правним лицима износи 750,000-1,000,000 лица.<sup>1248</sup> О важности улоге добротворних фондација на тржишту ЕУ говори и чињеница да је Комисија ЕУ 8. фебруара 2012. године предложила тзв. Статут европске фондације који, поред осталих норми које се односе на функционисање истих, садржи и оне које су везане искључиво за њен порески третман.<sup>1249</sup> Циљ овог акта је олакшање оснивања и пословања добротворних фондација на јединственом тржишту, те им на тај начин омогућава ефикасније каналисање приватних фондова у сврхе од опште користи на прекограничној основи у оквиру ЕУ.<sup>1250</sup> У многим државама порески систем садржи посебне аранжмане који се примјењују на непрофитни сектор.<sup>1251</sup>

Пореска позиција добротворних организација је заснована искључиво на националним прописима и, као правило, укључује преференцијални третман у погледу пореза на добит компанија и пореза на донације (поклон) и наслеђе, а пружа и могућност умањења пореске основице за вриједност донације добротвора, било да су то компаније или појединци.<sup>1252</sup> Физичка лица и компаније који дају донације имају право на пореске олакшице у већини јурисдикција. Само Словачка не предвиђа овакве пореске олакшице нити за физичка лица, нити за компаније, док Финска и Шведска предвиђају само неке пореске погодности за донације које изврше компаније.<sup>1253</sup> Међутим, начелно, донације добротворним установама су ограничене на донације у оквиру исте фискалне јурисдикције. Посљедица ограничења пореских подстицаја искључиво домаћим добротворним организацијама јесте да је избор донатора ограничен на домаће добротворне установе, те да су те институције ограничене на донације резидената. Дакле, да би ове институције могле користити пореске погодности резервисане само за резиденте морале би у свакој држави донатора да оснују засебну

---

<sup>1248</sup> Вид.: **Feasibility Study on a European Foundation Statute**, Max Planck Institute for Comparative and International Private Law and the Centre of Social Investment of the University of Heidelberg, undertaken for the benefit of the European Commission, published on 16 February 2009, стр. 21. и 26.

<sup>1249</sup> Вид.: Sigrid J.C. Helmes, Stan A. Stevens: **The European Foundation Proposal – A Shift in the EU Tax Treatment of Charities**, EC Tax Review, 2012/6, Kluwer Law International, стр. 293.

<sup>1250</sup> Вид.: Ineke Alien Koele: **International Taxation of Philanthropy - Removing Tax Obstacles for International Charities**, International Bureau of Fiscal Documentation, 2007, стр. 4.

<sup>1251</sup> Вид.: David Gliksberg: **General Report**, (y: *Taxation of non-profit organizations*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 84a), 1999, International Fiscal Association, стр. 21.

<sup>1252</sup> Вид.: чланови 49-51 COM (2012) 35 final, Proposal for a Council Regulation on the Statute for a European Foundation (FE).

<sup>1253</sup> Вид.: **Comparative Highlights of Foundation Laws**, European Foundation Centre, Brussels 2007, стр. 9.

фондацију или дио фондације, што ствара значајне административне трошкове и захтијева додатне финансијске и персоналне ресурсе.<sup>1254</sup>

Када је ријеч о пореском статусу донација непрофитним организацијама, најважнији предмет представља њемачки случај *Persche*. Иако се он тичао пореског подстицаја у вези са порезом на доходак физичких лица (пореску основу је било могуће умањити за износ донације резидентним фондацијама), логично, исти принципи су примјењиви и на порески статус преноса имовине (донације) у случају поклона. Чињенично стање случаја је било веома једноставно. Њемачки порески резидент господин *Persche* је учинио донацију шпанском старачком дому *Centro Popolar de Lagoa*, који има статус добротворне установе, на основу прописа Шпаније. Његов захтјев да се за износ донације умањи основица пореза на доходак физичких лица је одбијен од стране њемачких пореских власти пошто је ова могућност на основу прописа постојала искључиво у случају поклона њемачким добротворним установама.<sup>1255</sup> Њемачки суд је у поступку по правном лијеку застао са истим и упутио претходно питање СПЕУ везано за компатибилност предметних норми.

СПЕУ је дао одговор прије свега у односу на двије дилеме којима је њемачка влада (као и друге државе које су јој на усменој расправи дале подршку) покушала да оправда рестриктивну природу ове пореске мјере. Прво оправдање је било везано за наводну немогућност њемачких фискалних власти да изврше ваљану контролу донација иностраним добротворним фондацијама, у смислу спречавања злоупотреба, односно њиховог неадекватног коришћења од стране поклонопримца. Ове тврдње су одбачене од стране СПЕУ када је ријеч о донацијама добротворним фондацијама на територији ЕУ, пошто је могуће да пореске власти до релевантних информација дођу или од пореских обвезника или на основу Директиве 77/799 ЕЕЗ. Међутим, у случају трећих држава, СПЕУ је прихватио могућност примјене рестриктивних мјера: „У погледу добротворних установа у трећим државама, треба додати да је, као правило, легитимно за државу чланицу да одбије пружање оваквих пореских подстицаја, нарочито јер треће државе немају међународну обавезу да пруже информације, уколико се покаже немогућим долажење до неопходних информација од стране те државе...”<sup>1256</sup>

<sup>1254</sup> ВИД.: Sigrid J.C. Hemels: **Are We in Need of a European Charity? How to Remove Fiscal Barriers to Cross-Border Charitable Giving in Europe**, INTERTAX, Volume 37, Issue 8/9, Kluwer Law International, стр. 425.

<sup>1255</sup> ВИД.: Dominic Lawrence: **Gift aid applies for passport**, Trust & Trustees, Vol. 15, No. 1, March 2009, стр. 40.

<sup>1256</sup> ВИД.: Случај 318/07 Hein Persche v Finanzamt Lüdenscheid, пасус 70.

Друго оправдање за рестриктивне мјере, била је чињеница да државе чланице могу примјењивати различите концепте добротинства, као и различите захтјеве за признање акта добротинства.<sup>1257</sup> Прецизније, колико има држава чланица ЕУ, толико има и пореских режима везаних за добротворне организације, који се разликују како по питању врста добротворних активности којима се даје повлашћен правни статус, тако и техничких услова да би оне могле да врше своју дјелатност. СПЕУ је слиједио мишљење АГ и огласио недозвољеним начелно изузимање иностраних добротворних установа од примјене пореских подстицаја: „...*Њемачко законодавство се заснива на премиси да су као ствар принципа, тијела попут Centro Popular у ситуацији која није објективно упоредива са онам добротворних тијела основаних у Њемачкој.*”<sup>1258</sup> С друге стране, СПЕУ је потврдио принцип из пресуде *Stauffer* да држава чланица задржава право на избор врсте добротворних активности које жели да подстакне пореским мјерама: „...*законито је да држава чланица ограничи пружање пореских подстицаја тијелима која остварују одређене добротворне сврхе...*”.<sup>1259</sup> Дакле, држава чланица има право да изабере коју врсту непрофитних организација жели да подстакне одређеним пореским мјерама; међутим, када то учини, на основу права ЕУ, мора да пружи ове пореске подстицаје и другим непрофитним организацијама исте врсте на територији ЕУ.

### 2.6.2. Усклађеност законодавства Црне Горе

Територијални принцип опорезивања је базично начело на којем почива Закон о порезу на промет непокретности (у даљем тексту: ЗППН). Другим ријечима опорезивању је подвргнут пренос, са надокнадом или без надокнаде, искључиво непокретности које се налазе на територији Црне Горе. Ова чињеница има за резултат да порески обвезници не могу ни у ком случају бити подвргнути двоструком екстерном опорезивању у случају нпр. стицања поклоном или наслеђивањем непокретности која се налази ван црногорске територије, нити су правила СПЕУ везана за случајеве дискриминације у вези са прекограничним стицањем имовине (нпр. случај *Vogden*) релевантна за ЗППН.

Када је ријеч о ЗППН, постоје три групе одреби које се могу сматрати супротним правилима судске праксе СПЕУ. Иако начелно овај закон предвиђа да су домаћа и страна лица изједначена у погледу плаћања пореза, осим уколико није другачије предвиђено

<sup>1257</sup> Вид.: Ineke A. Koele: **How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?**, European Taxation, September 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 411.

<sup>1258</sup> Вид.: Мишљење АГ Menegozzi у случају 318/07, Hein Persche v Finanzamt Lüdenscheld, тачка 73.

<sup>1259</sup> Вид.: Случај 318/07 ..., пасус 44.

међународним уговором, сматрамо врло вјероватним да је пракса у његовој примјени супротна праву ЕУ. Сличну ситуацију срећемо и у пракси Велике Британије када је ријеч о порезу на поклон. Предметно британско законодавство није изричито предвиђало било какву разлику у третману поклона домаћим или иностраним добротворним фондацијама, међутим, у случају *Dreyfus*, британско национално правосуђе је одлучило да добротворна фондација мора бити основана у Великој Британији да би имала право на изузеће од плаћања предметног пореза.<sup>1260</sup> Дакле, у складу са праксом СПЕУ, поред прописа и пракса у примјени одређеног прописа може бити супротна праву ЕУ. Овакав став британског правосуђа је вјероватно и логичан, пошто приликом доношења предметног закона законодавац није ни имао у виду будућа правила која ће бити плод праксе СПЕУ везана за ситуације прекограничних поклона иностраним добротворним фондацијама. Мишљења смо да је у случају црногорског Закона о порезу на промет непокретности ситуација идентична по питању примјене одредаба које се тичу пореских ослобођења, односно да се иста у пракси не примјењују у случају нерезидентних лица.

Прву групу одредаба чине оне везане за ослобођење од плаћања пореза приликом уноса непокретности у привредно друштво. Наиме, порез на промет непокретности се не плаћа у случајевима: 1) када оснивач непокретност уноси у привредно друштво као оснивачки улог или се повећава основни капитал на основу Закона о привредним друштвима; 2) када се непокретност стиче у поступку припајања, спајања и раздвајања привредних друштава на основу истог закона.<sup>1261</sup> Имајући на уму правила праксе СПЕУ, ове одредбе намећу логична питања: 1) да ли се ослобођење примјењује приликом уноса непокретности која се налази на територији Црне Горе као оснивачки улог, или приликом повећања капитала компаније која је резидент неке друге државе? 2) да ли је ослобођен унос непокретности у сталну пословну јединицу неке иностране компаније? 3) да ли ослобођење постоји у случају прекограничног припајања, спајања или раздвајања компанија, тачније, када се непокретност преноси из резидентног у нерезидентно привредно друштво? Иако ЗППН не даје експлицитан одговор, мишљења смо да у пракси ово ослобођење није доступно у случају нерезидентних компанија. Овај закључак додатно подупиरे и Закон о привредним друштвима на који упућује ЗППН.

<sup>1260</sup> Вид.: Mark H. Robson: **Centro di Musicologia Walter Stauffer v Finanzamt München für Körperschaften – “Je, sens frontières, soussigné...” transnational gifts to charity within the European Union**, British Tax Review, No. 2, 2007, Sweet & Maxwell and Contributors, стр. 110.

<sup>1261</sup> Вид.: члан 11 став 1-2 Закона о порезу на промет непокретности, "Службени лист Републике Црне Горе", број 69/03 и Службени лист Црне Горе, број 17 /07.

Дио предметног закона који се тиче сталне пословне јединице (дијела страног друштва) не садржи одредбе о оснивачком улогу, повећању капитала или реструктурирању.<sup>1262</sup> Стога, примјена спорних норми ЗППН која онемогућава доступност предметног ослобођења иностраним привредним друштвима је у супротности са правилима из праксе СПЕУ.

Друга спорна одредба ЗППН се тиче ослобођења приликом стицања стамбене зграде или стана, ради рјешавања стамбених потреба под условом да та лица немају стамбену зграду или стан у својини, а највише до 20 м<sup>2</sup> по члану домаћинства.<sup>1263</sup> Ово ослобођење у својој природи почива на истом принципу као и грчко законодавство оглашено некомпатибилним са правом ЕУ у случају *Commission v Hellenic Republic*. Иако су грчке одредбе експлицитно ограничавале изузеће од опорезивања за грчке држављане, лица грчког поријекла и резиденте Грчке, мишљења смо да је олакшица предвиђена ЗППН у пракси резервисана искључиво за црногорске држављане, односно резиденте.<sup>1264</sup> У садашњој пракси сматрамо незамисливом ситуацију у којој би нпр. резидент Њемачке који стиче непокретност на територији Црне Горе, поднио доказ да не посједују ниједну непокретност на црногорској територији, на основу чега би га Пореска управа ослободила плаћања пореза.

Трећу групу спорних одредби ЗППН чине оне везане за стицање непокретности од стране непрофитних организација, односно НВО. Предметни закон предвиђа да су пореза ослобођене: 1. НВО за непокретности које им служе за обављање програмских активности за које су основане; 2. НВО за поклоњене непокретности или непокретности добијене без надокнаде, а које им служе за програмске активности за које су основане. Поставља се питање да ли је ова олакшица на основу црногорских прописа доступна и иностраним непрофитним организацијама. Анализом Закона о невладиним организацијама (у даљем тексту: ЗНВО) јасно је да то није случај. Овај закон изричито наводи да се под „невладином организацијом“ подразумијева невладино удружење и невадина фондација, док страна невадина организација, за коју се у законском тексту користи назив „страна организација“, представља засебан појам и има посебан статус. „Страна организација“ може дјеловати на територији

---

<sup>1262</sup> Вид.: члан 80. Закона о привредним друштвима ...

<sup>1263</sup> Вид.: члан 10 став 1 тачка 4 Закона о порезу на промет непокретности ...

<sup>1264</sup> Ослобођење исте природе могуће је наћи и у пореском систему сусједне Србије, међутим, предметним прописом се експлицитно прописује да купац првог стана мора бити пунољетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије. Вид.: чл. 31а Закона о порезима на имовину, Службени гласник РС, бр. 26/01; Службени лист СРЈ, бр. 42/02; Службени гласник РС, бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10 и 24/11.

Црне Горе ради остваривања циљева и интереса који нису забрањени Уставом и законом само уколико је своје представништво, које нема својство правног лица, уписала код ресорног Министарства.<sup>1265</sup> Дакле, очигледно је да се појам невладине организације из ЗНВО, а на који упућује ЗППН, не односи на иностране непрофитне организације које имају регистровано представништво у Црној Гори, а више је него јасно да о примјени предметног ослобођења нема ни говора када је ријеч о иностраним НВО које немају никаквих дјелатности на територији Црне Горе. У обје ситуације спорне одредбе ЗППН крше правила из праксе СПЕУ, која се на најбољи начин огледају у пресуди случаја *Persche*.

Четврта спорна одредба ЗППН јесте опште ослобођење од плаћања пореза, које предвиђа ослобођење од плаћања пореза, поред државних органа и институција, и за Црвени крст и друге хуманитарне организације, као и за „фондове и фондације”.<sup>1266</sup> Када је ријеч о појму “фондови”, законодавац је имао у виду државне фондове обавезног социјалног осигурања, нпр. Фонд пензијско-инвалидског осигурања, али је под овај појам могуће подвести и нпр. приватне пензионе фондове. Дакле, очигледно је да би у случају инвестирања капитала иностраних фондова социјалног осигурања путем куповине непокретности на територији Црне Горе постојала дискриминација у односу на домаће фондове социјалног осигурања. Такође, нејасан је и појам “фондације” и пита је под њим законодавац подразумијевао. Вјероватно је ријеч о синониму за НВО организације основане по ЗНВО. И поред непрецизности предметне одредбе, на основу праксе СПЕУ, сваки другачији порески третман иностраног правног лица које би имало правну природу “фонда” или “фондације” из ЗППН представљао би дискриминацију забрањену на основу слобода кретања на унутрашњем тржишту.

---

<sup>1265</sup> Вид.: члан 4 и 20 Закона невладиним организацијама, "Сл. лист Црне Горе", бр. 39/11 од 04.08.2011.

<sup>1266</sup> Вид.: члан 10 став 1 тачка 1 Закона о порезу на промет непокретности ...

## V – ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

### 1. СПЕЦИФИЧНОСТ ПРАКСЕ СПЕУ У ОБЛАСТИ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА

Тезу да „очеви оснивачи“ нису имали на уму садашњи ниво надлежности СПЕУ у области директних пореза не сматрамо прихватљивом. Све и да је то био случај, ЕУ у XXI вијеку представља потпуно другачију творевину у односу на економско удруживање држава након Другог свјетског рата, када ова идеја прелази у реалност. Деценијама свог постојања ЕУ еволуира преузимајући постепено надлежности од држава чланица, лагано попримајући све више прерогативе федералне државе. Отуда је потпуно логично повећање потребе за уплитањем у материју директног опорезивања, поготово јер су државе чланице у овој области задржале висок ниво суверенитета, који у значајној мјери ремети потпуну интеграцију унутрашњег тржишта. О овој чињеници свједочи и податак о броју предмета из области опорезивања пред СПЕУ у посљедњој деценији.

Дакле, неспорном сматрамо чињеницу да СПЕУ има надлежност у области директних пореза као што је има и у било којој другој области уколико националне мјере долазе у конфликт са правилима ЕУ на унутрашњем тржишту. Оно што представља суштински извор критика праксе СПЕУ јесте начин стварања права за пореске обвезнике, различит од оног уобичајеног, заснованог на принципу „нема опорезивања без парламента“ (*no taxation without representation*). Међутим, и у многим другим гранама права, као нпр. кривичном праву (*nullum crimen sine lege*), често је право које је стварано од стране судија ЕСЉП преузело мјесто оног које је донио национални законодавац. У свим овим случајевима, због неуспјеха законодавца да предузме неопходне кораке при суочавању са новонасталим потребама, судије би преузеле мјесто „пилота у авиону“.

Политички и правни основ разлике у надлежностима ЕУ и држава чланица јесте тај што је у националним системима законодавац онај који по уставу има највишу моћ у области опорезивања. Као резултат имамо да је национални законодавац веома присутан у овој области, док је у ЕУ законодавац упадљиво одсутан, осим у области царина, акциза и ПДВ-а. Зато је у оним дијеловима права ЕУ у којим законодавац (Савјет ЕУ) није имао значајнијег

напретка, а посебно у области опорезивања дохотка, СПЕУ заузео активистички приступ<sup>1267</sup> у циљу интеграције унутрашњег тржишта, примјеном загарантованог минимума економских интеграција на основу УФЕУ у облику директно примјењивих права приватног сектора која се односе на забрану дискриминације и слободу кретања.<sup>1268</sup> Дакле, у свом дјеловању СПЕУ је ограничен на негативну интеграцију – говори државама чланицама које нормe њиховог националног система представљају повреду унутрашњег тржишта, без могућности да укаже на позитивни правац у којем државе чланице треба да се крећу у постизању тог циља. Другим ријечима, уклањајући препреке прекограничним активностима, СПЕУ амандмански мијења пореско законодавство држава чланица када оно није у складу са основним слободама.<sup>1269</sup> Овај дисбаланс између улоге СПЕУ и утицаја ЕУ законодавца је преовладавајућа карактеристика европског система директног опорезивања.

Међутим, с друге стране, такође сматрамо очигледним и чињеницу о великом концепцијском разликовању примјене слобода кретања у области директних пореза у поређењу са другим областима националних правних система држава чланица. Природа овог проблема огледа се у конфликту двоструке природе: неопходности да се не само помири домаће право у државама чланицама са супранационалним правом ЕУ, већ и да се протумачи веома специјализована грана домаћег права (пореско право) у контексту правног оквира како општих, тако и посебних права и слобода на које је СПЕУ примјенио другачији, можда и јединствени, метод интерпретације.<sup>1270</sup> Начелно, пореско право не може бити третирано у праву ЕУ као неке друге гране права, иако то није у складу са концептом потпуно интегрисаног унутрашњег тржишта. Управо зато СПЕУ избјегава значајније наглашавање посебности принципа и правила у области опорезивања, нарочито у области директних пореза, већ их покушава макар формално упаковати у шире принципе примјењиве на своју цијелу јуриспруденцију. На први поглед, чини се да су пореске препреке само једне од многих које могу стајати на путу физичким лицима или компанијама који користе слободе кретања предвиђене УФЕУ и да не постоји *a priori* разлог за другачијим третманом ове области у односу на друге. Међутим, један

---

<sup>1267</sup> Вид.: Elie Roth: **The Rule of Reason Doctrine in European Court of Justice Jurisprudence on Direct Taxation**, Canadian tax journal / Revue fiscale canadienne (2008) vol. 56, no 1, стр. 69.

<sup>1268</sup> Вид.: Servaas van Thiel: **Removal of income tax barriers to market integration in the European Union – litigation by the Community citizen instead of harmonization by the Community legislature?**, EC Tax Review, 1/2003, Kluwer Law International, стр. 4.

<sup>1269</sup> Вид.: Lucia Hrehorovska: *op. cit.*, стр. 165.

<sup>1270</sup> У том смислу види: Paul Bate: **Setting the Scene: The Legal Framework**, European Taxation, January/February 2000, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 8.

посебан аспект опорезивања ипак захтијева пажљиво разматрање. Најбољи примјер концепцијске разлике у примјени слобода, као и општих начела праксе СПЕУ у области опорезивања, од оних у другим правним областима јесте став да резиденти и нерезиденти када је у питању опорезивање на унутрашњем тржишту у принципу нису у идентичном положају. Прецизније, често се у другим областима узима здраво за готово да је разликовање базирано на резидентству (или мјесту оснивања пословања) *ipso facto* супротно принципима права ЕУ, јер се сматра једнаким дискриминацији на основу држављанства. У области директних пореза, међутим, резидентство представља есенцијалну везујућу (одлучујућу) чињеницу, тј. начин на који државе одређују пореску надлежност.<sup>1271</sup> Због ове круцијалне специфичности пореског права, СПЕУ у овој области у начелу допушта разликовање пореских обвезника у односу на чињеницу резидентства.

Овој генералној разлици између пореског права и других грана права треба додати и разлику која постоји између слободе кретања добара, прије свега у вези са индиректним порезима, и осталих слобода кретања, примјењивих на област директних пореза (изузетак представља случај 18/84 *Commission v France*). Као што је пракса СПЕУ показала, примјена принципа који се тичу рестрикција развијених у области слободе кретања добара – *Dassonville* формула као и *Keck* формула – нису од посебног значаја за директне порезе. Преношење појма продајних аранжмана на поље других слобода се показало јако тешким.<sup>1272</sup> Постоје и мишљења да, на крају крајева, све слободе кретања не могу бити третиране на исти начин, а линија разграничења треба да буде повучена између кретања људских бића, са једне стране, и чисто економских трансакција, са друге: „...логику *Keck* је могуће проширити на поље слободе кретања радника само уколико се редуцира на своје основе, лишена искувише ригидне и формалистичке дистинкције између прописа о производима (прописи о приступу тржишту производа) и продајних аранжмана. Лица нису производи и процес миграције за сврху запослења или установљивања у иностранству, укључујући припремни период, не може бити ваљано подијељен на производњу (масовну) и фазе у продаји. Такође, дихотомија између норми о приступу тржишту производа и продајних аранжмана није дефинитивна по питању могућих рестрикција чак и на пољу кретања добара.“<sup>1273</sup>

<sup>1271</sup> Вид.: Richard Lyal: **Non-discrimination and direct tax in Community law**, EC Tax Review, Kluwer Law International, 2003-2, стр. 68.

<sup>1272</sup> Вид.: Frans Vanistendael: General Report ..., 2006, стр. 171.

<sup>1273</sup> Вид.: Мишљење AG Fennelly у случају 190-98 *Volker Graf v Filzmoser Maschinenbau GmbH*, тачка 18.

Нова димензија основних слобода која се огледа у забрани рестрикција подразумијева захтјев да државе чланице уклоне препреке приступу тржишту, иако се иста норма примјењује како на њене држављане тако и на држављане, других држава чланица (односно резиденте и нерезиденте или домаћу и прекограничну ситуацију). Дакле, у овој ситуацији циљ заштите није једнак третман, већ уклањање баријера. Иако је принцип забране рестрикција јако присутан у непореским областима, у области пореза он је веома ограниченог дмета. Најбољи примјер двоструких терета, који би у другим гранама права био апсолутно неприхватљив, јесте постојање међународног двоструког опорезивања. Иако ова појава представља несумњиво ограничење прекограничних активности, оно се не сматра рестрикцијом основних слобода због немогућности да СПЕУ „огласи кривом“ једну од држава чланица за постојање исте.

## **2. ПРОБЛЕМИ У ФОРМУЛИСАЊУ ПРАВИЛА ПРАКСЕ СПЕУ У ОБЛАСТИ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА**

Основно питање које се поставља у дјеловању СПЕУ у области директних пореза јесте да ли он прелази границе својих овлашћења у примјени негативне природе основних слобода, тј. у укидању пореских норми које су у супротности са њима. Мишљења смо да се СПЕУ генерално креће у границама својих надлежности, иако у појединачним случајевима зна да „искочи“ из задатих координата. Међутим, ово сматрамо спорадичном појавом, а не општом праксом или генералним приступом. У већини случајева СПЕУ се држи својих надлежности и коришћењем негативне природе слобода мијења начин примјене фискалне јурисдикције држава чланица.

Основне слободе не захтијевају од држава чланица да мијењају одлучујуће чињенице на основу којих дефинишу своју пореску јурисдикцију. Утврђујући своју фискалну надлежност државе чланице исту ограничавају или унилатерално или на основу уговора о избјегавању двоструког опорезивања. Сходно томе, нека лица или капитал, који користе могућност слободе кретања, напуштају границе једне државе чланице, те сâмим тим и напуштају њену фискалну јурисдикцију. Слободе кретања својим негативним дејствима погађају нелегитимну примјену фискалне јурисдикције државе чланице (нпр. кад у неким ситуацијама општрије опорезује нерезиденте). Дакле, избор да ли ће неко лице или неки доходак бити подвргнут фискалној јурисдикцији државе чланице је њено апсолутно право, али начин опорезивања

мора бити у складу са слободама кретања. У супротном би право ЕУ стварало пореска права, што би била директна повреда суверенитета држава чланица.<sup>1274</sup> Све док се креће у границама модификовања примјене фискалне јурисдикције од стране држава чланица, коришћењем принципа недискриминације, СПЕУ је на сигурном тлу и не искаче из своје надлежности.<sup>1275</sup> Међутим, проблем настаје у оним ситуацијама када се СПЕУ не држи ових базичних принципа.

Извориште предметног проблема је недостатак позитивне хармонизације за коју је задужен законодавац, а његов главни узрок је правило једногласности у материји опорезивања. Како су државе чланице, у циљу постизања што функционалнијег унутрашњег тржишта, значајан дио свог фискалног суверенитета (индиректни порези) пренијеле на институције ЕУ, постоји велика одбојност према настављању овог тренда. Иако државе чланице морају свој фискални суверенитет у области директних пореза примјењивати у складу са правом ЕУ, оне ову област сматрају посљедњим бастионом значајних овлашћења у вођењу своје укупне пореске и економске политике. Фискална политика, као дио укупне економске политике, не постоји искључиво у циљу прикупљања прихода, иако је он за сваку владу доминантан, већ се кроз исту постижу и многи социјални, политички или економски циљеви. Зато државе чланице имају велику одбојност према разним покушајима и пројектима Комисије ЕУ о већем степену хармонизације у области директних пореза. У овој чињеници лежи и главни проблем за СПЕУ. Мишљења смо да неуспјехе по питању хармонизације директних пореза Комисија ЕУ покушава надомјестити сталним притиском на СПЕУ да преузме њену надлежност и упусти се у питања која изворно нису њему повјерена, што је очигледно из закључака Комисије ЕУ који се налазе у бројним извјештајима у вези са отклањањем преосталих препрека на унутрашњем тржишту.<sup>1276</sup> Дакле, неминовно је да притисак који врши Комисија ЕУ некада уроди плодом и натјера СПЕУ да буде средство путем којег ће бити одрађен посао у којем сама није успјела. У циљу стицања потпуне слике о предметној проблематици, јасно је и да државе чланице врше

---

<sup>1274</sup> Вид.: Dennis Weber: **Report in Accounting and Taxation & Assessment of EJC Case Law**, (y: *EATLP International Tax Law Series – Volume 5*, eds. Michael Lang, Frnas Vanistendael), International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 115.

<sup>1275</sup> Постоје и супротна мишљења да државе чланице иако одлуче да не примијене своја пореска овлашћења морају поштовати принципе установљене у пракси СПЕУ о основним слободама, као што је принцип недискриминације. Види више y: John Ellul Sullivan: **The Non-Exercise of Taxing Powers by Member States and Its Compatibility with EC Law**, European Taxation, April 2009, International Bureau of Fiscal Documentation, стр. 193.

<sup>1276</sup> Види у том смислу: Company Taxation in the Internal Market SEC (2001) 1681, стр. 223.

повратни притисак на СПЕУ,<sup>1277</sup> када по њиховом мишљењу дође до превеликог нарушавања њиховог суверенитета на одређеном пољу. Мишљења смо да је ипак Комисија ЕУ главни кривац, који притиском на СПЕУ испровоцира повратну реакцију држава чланица. На овај начин, негативна природа основних слобода се користи као механизам позитивне интеграције.<sup>1278</sup> Као закључак, у вези са непрестаном борбом ова два супротстављена актера у пореској сфери на нивоу ЕУ, слажемо се са ставовима по којим СПЕУ, иако несумњиво има великог утицаја на детерминисање политика, нема неку посебну политичку агенду.<sup>1279</sup> Нажалост, сматрамо да је више ријеч о непрестаном балансирању између два непомирљива интереса, а на чију ће страну клатно бити више нагнуто зависи од тренутне политичке и економске ситуације у ЕУ.

Дакле, на ЕУ законодавцу је надлежност да се бави питањима разграничења и утврђивања јурисдикције, а на СПЕУ да отклања неједнаку (дискриминаторску) примјену исте на учеснике на унутрашњем тржишту. Када је ријеч о области директних пореза, СПЕУ сâм истиче да је увијек водио бригу „...да постигне баланс између поштовања националних надлежности и заштјева унутрашњег тржишта“.<sup>1280</sup> Међутим, услед притисака Комисије ЕУ, СПЕУ некада зна да уђе у сферу која је у стандардној констелацији снага резервисана за законодавца ЕУ и своју праксу претвори у средство позитивне интеграције. Што је још горе, некада то ради кршећи чак и већ устаљене принципе из праксе. Добар примјер за то је однос према питању могућности коришћења трошкова и губитака нерезидентних лица у односу на чије приходе одређена држава чланица није установила своју фискалну јурисдикцију. Нпр. компанија која је резидент једне државе чланице посједује компанију кћерку или сталну пословну јединицу у некој другој држави чланици и на основу унилатералне или билатералне мјере која има за циљ отклањање двоструког опорезивања профит ових иностраних ентитета је изузет од опорезивања. Дакле, држава чланица матичне компаније није успоставила нити примијенила фискалну јурисдикцију над профитом иностране филијале или сталне пословне јединице. По устаљеној пракси која се тиче примјене фискалне јурисдикције, држава чланица треба да третира

---

<sup>1277</sup> Види у том смислу: Clifford J. Carrubba, Matthew Gabel: **Do Governments Sway European Court of Justice Decision-making? - Evidence from Government Court Briefs**, IFIR Working Paper No. 2005-06, Institute for Federalism and Intergovernmental Relations, <http://www.ifir.org/workshop/fall05/gabel-workshop.pdf>

<sup>1278</sup> Вид.: Julijan Ghosh: **Principles of the Internal Market and Direct Taxation**, Oxford Key Haven Publication, 2007, стр. 81

<sup>1279</sup> Види у том смислу: Claudio M. Radaelli, Ulrike S. Kraemer: **Governance Areas in EU Direct Tax Policy**, Journal of Common Market Studies, 2008 Volume 46, Number 2, стр. 317.

<sup>1280</sup> Вид.: Мишљење AG Poiares Maduro у случају 446/03 Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), тачка 25.

инострани доходак на начин на који је подијелила своју пореску основицу.<sup>1281</sup> Дакле, трошкови или губици (негативни приходи) ентитета који нису под фискалном јурисдикцијом једне државе чланице не би могли бити узети у обзир као олакшица у држави резидентства ентитета који има над њима контролу. Овај принцип би само могли назвати „нема опорезивања - нема олакшица“ (*no taxation - no tax relief*).

Међутим, у поменутом примјеру СПЕУ напушта принцип подјеле пореске јурисдикције кад су у питању инострани трошкови и губици. Подјела пореске основице између више пореских јурисдикција више није сâм по себи разлог да, ако нека држава не примјењује своју фискалну јурисдикцију над неким иностраним приходом, онемогући коришћење олакшице по питању иностраних губитака и трошкова својим резидентима уколико је то дозвољено у чисто домаћој ситуацији. Очигледан примјер ове политике СПЕУ су одлуке у случајевима *Marks & Spencer* и *Bosal*: „...чињеница да не опорезује доходак нерезидентне филијале компаније мајке која је основана на њеној територији, не оправдава само по себи ограничење олакшице за групу компанија само на резидентне компаније.“<sup>1282</sup> У каснијим случајевима СПЕУ, суочен са критичким ставовима, ипак потврђује ово становиште, те појашњава: „Међутим, разлика у пореском третману између резидентних компанија мајки у зависности од тога да ли имају филијалу у иностранству не може бити оправдана сâмом чињеницом да су се оне одлучиле да своје економске активности спроводе у некој другој држави чланици, у којој предметна држава не може примјењивати своја пореска овлашћења.“<sup>1283</sup>

Оваквим исходом проблематике у вези са могућношћу коришћења олакшице по питању иностраних губитака и трошкова свакако да су задовољни они који преферирају уклањање свих баријера на унутрашњем тржишту. Међутим, неспорно је да на овај начин СПЕУ нарушава суверенитет држава чланица и излази из својих „уставних“ координата. Мишљења смо да ово није прави начин „гурања напријед“ европских интеграција, поготово у једној тако деликатној сфери као што су директни порези. Цијели концепт проширивања система групног опорезивања, као и коришћења трошкова нерезидентних пореских обвезника који се налазе ван фискалне јурисдикције (нису опорезовани ни стварно, ни потенцијално) државе резидентства компаније мајке, потпуно је супротан пореској логици. Ако држава од неког пореског обвезника нема пореских користи (примјењујући на њега пореску јурисдикцију у смислу да опорезује његов доходак), нелогично је да му омогућава пореске олакшице (трпи

<sup>1281</sup> Вид.: Мишљење AG Geelhoed у случају 374/04 ..., тачка 56.

<sup>1282</sup> Вид.: Случај 446/03 ..., пасус 40.

<sup>1283</sup> Вид.: Случај 347/04 ..., пасус 43.

трошак у смислу умањења пореске основнице): „...не видим разлог зашто би компаније које одлуче да пребаце своје пословање у неку другу државу чланицу, а потпуно су упознате са локалним пореским законодавством, биле награђене високо селективном и дисторзивном пореском олакшицом у држави свог резидентства у ситуацији када њихове активности у држави извођа остваре губитак који не може бити искоришћен у касније поменутој држави.“<sup>1284</sup>

Парадоксално, ова ситуација подсећа на ноторни други дио дефиниције појма недискриминације, који никада није доживио примјену у пракси СПЕУ – „третман двије различите ситуације на исти начин“. Дакле, у предметном случају постоји могућност коришћења олакшице од стране резидентне компаније мајке, како у погледу резидентне филијале (на коју се примјењује фискална јурисдикција: иста је опорезована, односно макар потенцијално опорезована, уколико није остварен профит), тако и у погледу нерезидентне филијале (која није под фискалном јурисдикцијом, те стога није опорезована). Једина разлика је да у овом случају субјекти који су дискриминисани нису држављани ЕУ, већ државе чланице!

### 3. СИСТЕМ ДИРЕКТНОГ ОПОРЕЗИВАЊА ЦРНЕ ГОРЕ И ПРАКСА СПЕУ

Црну Гору несумњиво очекује велики посао у процесу усклађивања система директних пореза са праксом СПЕУ, као и са укупним *acquis*-јем. С једне стране, *acquis* везан за директне порезе је у деценијама које су иза нас значајно нарастао доношењем директива (у плану су и неке нове нпр. Директива *CCCTB*),<sup>1285</sup> а прије свега повећањем и усложњавањем правила из праксе СПЕУ. С друге стране, постоји очигледан проблем непознавања ове проблематике, поготово праксе СПЕУ. Потврду ових ставова налазимо у најважнијем документу који је Црна Гора до сада потписала са ЕУ, јер ССПЦГ свједочи о недовољном разумијевању базичних концепата права ЕУ, па сâмим тим и оних везаних за опорезивање.

Сматрамо неопходним истаћи проблеме са којим ће се црногорски правосудни органи сусрести до тренутка уласка Црне Горе у ЕУ, а који су везани за обавезе преузете у процесу приступања. Мишљења смо да ће се као најважније искристалисати сљедеће дилеме:

<sup>1284</sup> Вид.: Мишљење AG Geelhoed у случају 374/04 ..., тачка 65.

<sup>1285</sup> Вид.: Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) {SEC(2011) 315} {SEC(2011) 316}.

1) Којим одредбама ће црногорско правосуђе признати непосредна дејства? Ово је посебно битно због постојања значајног броја одредаба које садрже упућивање на одређена начела или праксу ЕУ. Сматрамо да црногорски судови треба да се руководе мјерилима које примјењује СПЕУ. Дакле, први критеријум треба да буду јасност и прецизност одредбе. С друге стране, биће веома интересно видјети схватање у пракси критеријума сврхе и природе ССПЦГ. На националном правосуђу је да одлучи у коликој мјери ће имати „ЕУ пријатељске“ ставове при његовом тумачењу. Мишљења смо да су оне одредбе које садрже превасходно политичку обавезу (да ће се у некој области предузети мјере на основу правила везаних за одређену област у праву ЕУ), превише непрецизне да би стварале права која црногорски судови треба да штите.

2) Каква ће бити политика у вези с примјеном заштитних клаузула? Да ли ће у конкретном случају одређено лице добити заштиту субјективних права на основу ССПЦГ, зависи не само од признавања непосредних дејстава предметне одредбе, већ и од процјене да ли спорна национална мјера може да буде оправдана на основу неке од заштитних клаузула. Ријеч је о потпуно дискреционој одлуци надлежне судске инстанце. Као што је показала претходна анализа судске праксе СПЕУ, ова судска инстанца није имала много разумијевања за могућност коришћења права која предвиђа ССП од стране држављана трећих држава на територији држава чланица ЕУ. Сходно томе, мишљења смо да црногорски судови не треба да имају претјерано либералне ставове у случају позивања грађана ЕУ на потенцијална кршења њихових права путем законодавства или праксе државних органа Црне Горе.

3) Какав ће став заузети надлежни правосудни органи по питању могуће директне примјене правила садржаних у законодавству ЕУ, као и праксе СПЕУ? Видјели смо да су у вези са овом дилемом највише судске инстанце држава које су касније постале чланице ЕУ заузимале дијаметрално различите ставове. Мишљења смо да нпр. обавеза да ће се проблем штетне пореске конкуренције рјешавати у складу са правилима ЕУ (Кодекс понашања за пословно опорезивање) не значи да црногорски суд треба да примијени одредбе истог у црногорски правни систем. Ова одредба из ССПЦГ представља искључиво политичку обавезу да се прописи у овој области доведу у склад са предметним правилима ЕУ. Тек након њихове формалне инкорпорације у неком законском или подзаконском акту, порески обвезници или пореске власти могу се позивати на њих пред надлежним судовима.

4) Какав ће бити правни статус и дејства одлука Савјета за стабилизацију и придруживање? Иако начелно одлуке овог тијела чине саставни дио режима ССПЦГ, спорно питање могу бити одлуке којима се исти мијења (додатне обавезе за Црну Гору или смањење права за држављане Црне Горе). Пошто ССПЦГ у црногорском правном систему дијели правну судбину свих других међународних споразума, мишљења смо да одлукама Савјета којима се мијењају обавезе из ССПЦГ национално правосуђе не смије признати непосредну примјену. Прецизније, пошто ове одлуке доносе нешто ново у правном аранжману у вези са ССПЦГ, оне морају проћи Уставом предвиђену процедуру да би биле примјенљиве у црногорском правном систему, те на основу тога производе правна дејства. С друге стране, одлуке Савјета које се крећу у оквиру правног режима ССПЦГ треба непосредно примјењивати пред правосудним органима.

Начелно посматрано, у тренутку приступања ЕУ нека држава мора имати комплетно имплементиран *acquis* у свом правном систему. У техничком смислу, у оквиру поступка приступања, овај посао се обавља од стране тзв. радних група (укупно 35 у вези са приступањем Црне Горе) задужених за различите области *acquis*-ја. Материја опорезивања ће бити усклађивана у оквиру двије различите радне групе, што може произвести одређене проблеме, због евентуалне неконзистентности у дјеловању. Ријеч је о чињеници да ће питање пореске државне помоћи, као дио укупне проблематике државне помоћи, бити изван радне групе XVI – Опорезивање – прецизније, налазиће се у надлежности радне групе VIII – Конкуренција. Дакле, радна група XVI ће у својој надлежности имати имплементацију директива и аката ЕУ у вези са пореском координацијом, као и праксе СПЕУ у области опорезивања, а самим тим и праксе везане искључиво за основне слободе. Као што је у раду указано, када је ријеч о правилима из праксе СПЕУ која се односи на примјену основних слобода, посебно треба обратити пажњу на усклађеност сљедећих мјера у области директног опорезивања:

1) Третман нерезидената – СПЕУ је у својој пракси изградио јасне ставове у вези са једнаким третманом резидената и нерезидената. Основни принцип гласи да уколико држава извора третира нерезиденте по питању пореске обавезе (нпр. пореска основица или порески објекат) на идентичан начин са резидентима, онда нерезидентима морају бити доступне све пореске олакшице или друге пореске погодности (нпр. нижа стопа) као и резидентним лицима.

2) Порези по одбитку – У вези са порезима по одбитку, СПЕУ установљава следећа базична правила: а) забрањено је подвргавање неког прихода који остварује нерезидентно лице овој врсти пореза уколико идентичан приход резидентних лица није опорезован; б) уколико су резиденти опорезовани на нето основи, онда ова могућност мора постојати и за нерезиденте; в) у случају коришћења ове врсте пореза као антиевизионог механизма, мора бити избјегнуто коришћење апсолутних претпоставки, што подразумева могућност доказивања пореског обвезника да није ријеч о пореској евизији, као и да законске формулације морају имати јасне и предвидиве консеквенце.

3) Отклањање двоструког опорезивања – СПЕУ је у својој пракси потврдио могућност коришћења различитих механизма за отклањање двоструког опорезивања прихода из домаћих извора и иностранства (изузимање и кредит), али крајњи порески терет мора да буде идентичан како у случају домаће, тако и у случају прекограничне ситуације. Основни принцип је да уколико су приходи из домаћих и иностраних извора укључени у пореску основицу, те подвргнути опорезивању на идентичан начин, пореском обвезнику мора бити доступна олакшица везана за отклањање двоструког опорезивања из иностранства уколико она постоји у случају домаћих прихода.

4) Третман губитака – Традиционално, порески системи олакшице по питању консолидације профита и губитака групе компанија резервишу искључиво за ситуације када се сви субјекти овог режима налазе на територији државе. Међутим, СПЕУ разбија ову базичну концепцију и установљава обавезу да држава резидентства матичне компаније мора у одређеним ситуацијама (коначни губици) узети у обзир и губитке нерезидентне филијале. Такође, у конципирању овог пореског режима треба водити рачуна да се обухвате и ситуације када се путем нерезидентне филијале држи учешће у резидентној субфилијали, као и на могућност консолидације профита и губитака двије или више резидентних филијала или субфилијала које имају нерезидентну матичну компанију.

5) Третман трошкова пословања – Слично правилима у вези са коришћењем губитака нерезидентних филијала у циљу умањивања резидентне пореске основице, СПЕУ изједначава порески третман трошкова пословања са домаћим и иностраним правним лицима. Могућност коришћења неког трошка пословања у чисто домаћој ситуацији значи његову аутоматску

доступност и у прекограничној ситуацији уколико су приходи како из домаћих тако и из иностраних извора подвргнути опорезивању на идентичан начин.

6) Третман преноса имовине – Основни принцип праксе СПЕУ који се односи на опорезивање преноса имовине је да домаћа и прекогранична ситуација морају бити изједначене у погледу плаћања пореза. Прецизније, уколико постоји могућност ослобођења од плаћања пореза у случају преноса непокретности између два резидентна лица, онда се исти третман мора проширити и на ситуације располагања непокретностима у корист нерезидентних лица.

## ЛИТЕРАТУРА

### I - Књиге, монографије, чланци и студије:

1. Aigner, Dietmar: ECJ – The Bosal Holding BV Case: Parent Subsidiary Directive and Freedom of Establishment, INTERTAX, Volume 32, Issue 3, Kluwer Law International 2004.
2. Aigner, J. Dietmar - Kofler W. Georg: Austria Clarifies Third-Country Impact of ECJ's Lenz Decision, Tax Notes International, November 1, 2004.
3. Alberto Tarsitano: The Defense of Taxpayer's Rights in the Courts of Argentina, Bulletin for International Taxation, August/September 2005, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
4. Albors-Llorens, Albertina: The Role of Objective Justifications and Efficiencies in the Application of Article 82 EC, Common Market Law Review 44.
5. Arendonk, Henk van: The European Court of Justice and National Courts, EC Tax Review, 2009-3, Kluwer Law International.
6. Alistair, Craig: EU Law and British tax – which comes first?, Centre for Policy Studies, 2003.
7. Arnall, Anthony – Dashwood, Alan – Dougan, Michael – Ross, Malcolm – Spaventa, Eleanor – Wyatt, Derrick: European Union Law – 5 edition, Sweet & Maxwell, 2006.
8. Arnall, Anthony: Me and My Shadow: The European Court of Justice and the Disintegration of European Union Law, Fordham International Law Journal, Vol. 31, Issue 5, 2007.
9. Armesto, Daniel: The ECJ's Judgment regarding the Tax Autonomy of the Basque Country, European Taxation, January 2009, International Bureau of Fiscal Documentation.
10. Amatucci, Fabrizio: Il principio di non discriminazione fiscale, CEDAM, 2003 Baudenbacher, Carl: EFTA Court - Legal framework and case law (3<sup>rd</sup> edition), Luxembourg - July 2008.
11. Anido, M.A. Camaño – Carrero, J.M. Calderón: Accounting, the permanent establishment and EC Law – the Futura Participations case, EC Tax Review 1999/1, Kluwer Law International.
12. Attardi, Christian: Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario (I edizione), IPSOA – Gruppo Wolter Kluwer Italia, 2008.
13. Ault, Hugh J – Sasseville, Jacques: Taxation and Non-Discrimination – A Reconsideration, World Tax Journal, June 2010, International Bureau of Fiscal Documentation.
14. Bal, Aleksandra: New Case Law Developments in Germany – Finality of Foreign Permanent Establishment Losses, European Taxation, January 2012, International Bureau of Fiscal Documentation.
15. Baker, Philip: Protection of the Taxpayer by the European Court of Justice - CFE Forum 22 April 2004, European Taxation, October 2004, International Bureau of Fiscal Documentation.
16. Baker, Philip: Taxation and the European Convention on Human Rights, European Taxation, August 2000.
17. Baker, Philip - Bobbett, Catherine S: Tax Polymath – A life in international taxation, International Bureau of Fiscal Documentation.
18. Bardini, Chiara: The Ability to Pay in the European Market – An Impossible Sudoku for the ECJ, INTERTAX, Volume 38, Issue I, Kluwer Law International.
19. Barać-Punda, Vesna: Načelo nediskriminacije – jedno od temeljnih načela zaštite ljudskih prava i sloboda, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 42, 2005.
20. Bellingwout, Jaap: Amurta – A Tribute to (the Late) Advocate General Geelhoed, European Taxation, March 2008, International Bureau of Fiscal Documentation.
21. Bennett, Mary C: Nondiscrimination in International Tax Law: A Concept in Search of a Principle, Tax Law Review 59, New York University School of Law, 2006.
22. Bezborodov, Sergey: Freedom of Establishment in the EC Economic Partnership Agreements: in Search of its Direct Effect on Direct Taxation, INTERTAX, Volume 35, Issue 12, Kluwer Law International.
23. Bellingwout, Jaap: Amurta – A Tribute to (the Late) Advocate General Geelhoed, European Taxation, March 2008, International Bureau of Fiscal Documentation.
24. Bizioli, Gianluigi - Sacchetto, Claudio: Tax Aspects of Fiscal Federalism, International Bureau of Fiscal Documentation, 2011.

25. Bieber, Thomas – Haslehner, Werner – Kofler, Georg – Schindler, Clemens Philipp: Taxation of Cross-Border Portfolio Dividends in Austria – The Austrian Supreme Administrative Court Interprets EC Law, European taxation, November 2008, International Bureau of Fiscal Documentation.
26. Bizioli, Gianluigi: Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation, European Taxation, March 2008, International Bureau of Fiscal Documentation.
27. Благојевић, Слободан: Врсте и карактер одлука уставних судова, Постојеће и будуће право – Том IV, Правни живот, бр. 12, 1996, Удружење правника Србије.
28. Богојевић-Глушчевић, Невенка: Рецепција римског и византијског права на балканском југу, Универзитет Црне Горе и Правни факултет, 1998.
29. Boulogne, G.F.: Group Taxation within the European Union – Did Papillon and Art. 24(5) of the OECD Model Tax Convention Create a Butterfly Effect?, European Taxation, May 2011, International Bureau of Fiscal Documentation.
30. Bowen, Justin: Bosal Holding BV V. Staatssecretaris Van Financien - The ECJ Moves the EU Closer to Unlegislated Harmonization of Corporate Tax, Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review, Vol. 28.
31. Boria, Pietro: L'anti-Sovrano: Potere tributario e sovranità nell' ordinamento comunitario, G. Giappichelli Editore – Torino, 2004.
32. Broe, Luc De: International Tax Planning and Prevention of Abuse, International Bureau of Fiscal Documentation, 2008.
33. Brokelind, Cécile: Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law, International Bureau of Fiscal Documentation, 2011, International Fiscal Association.
34. Broek, J.J. van den - Wildeboer, M.R.: European Court of Justice Permits Inheritance Tax Based on Nationality in van Hilten-van der Heijden, Bulletin for International Taxation, May 2007, International Bureau of Fiscal Documentation.
35. Braga, António Pedro: The ECJ Jurisprudence on Third Countries' Movement of Capital Right – Is a Conspiracy in Place?, The EC Tax Journal, Vol. 11, 2010.
36. Brandtner, Barbara: The 'Drama' of the EEA Comments on Opinions 1/91 and 1/92, European Journal of International Law, 3/92.
37. Breban, Gi: Administrativno pravo Francuske, ЦИД и Службени лист СРЈ.
38. Boer, Steven den: Freedom of Establishment versus Free Movement of Capital - Ongoing Confusion at the ECJ and in the National Courts?, European Taxation, JUNE 2010, International Bureau of Fiscal Documentation.
39. Bullen, Andreas: The Norwegian Response to the EFTA Court Judgment in the Focus Bank Case, European Taxation, Jun 2007, International Bureau of Fiscal Documentation.
40. Burley, Anne-Marie – Mattli, Walter: Europe Before the Court – A Political Theory of Legal Integrations, International Organization 47, 1, Winter 1993.
41. Valat, Antoine: General Allowances and Home State Obligations under EC Law: Opinion Delivered in the De Groot Case, European Taxation, October 2002, International Bureau of Fiscal Documentation.
42. Valat, Antoine: Primary Ruling Requested from the EJC as to whether the Franch Exit Tax is Compatible with the Freedom of Establishment, European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.
43. Vanistendael, Frans: Cohesion – the phoenix rises from his ashes, EC Tax Review 2005/4, Kluwer Law International.
44. Vanistendael, Frans: The ECJ at the Crossroads – Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, European Taxation, September, 2006, International Bureau of Fiscal Documentation.
45. Vanistendael, Frans: The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax system of the Member States, EC Tax Review, 2003-12, Kluwer Law International.
46. Vanistendael, Frans: Common (tax) law of the EJC, EC Tax Review, 2007/6, International Bureau of Fiscal Documentation.
47. Vanistendael, Frans: Does the EJC have power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms? EC Tax Review, 2008/2, International Bureau of Fiscal Documentation.

48. Vanistendael, Frans: Memorandum on taxing powers of the European Union, EC Tax Review, 2002/3, International Bureau of Fiscal Documentation.
49. Vanistendael, Frans: Taxation and Non-discrimination, A Reconsideration of Withholding Taxes in the OECD, World Tax Journal, June 2010.
50. Vansistendael, Frans: Denkavit Internationaal: The Balance between Fiscal Sovereignty and the Fundamental Freedoms? European Taxation, May 2007, International Bureau of Fiscal Discrimination.
51. Vanistendael, Frans: EU Freedoms and Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2006.
52. Vijfeijken, Inge J.F.A. van - van der Weerd-van Joolingen, Hedwig F.: Double Taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission, EC Tax Review, 2012/6, Kluwer Law International.
53. Visser, Klaas-Jan: Commission expression its view on the relation between state aid and tax measures, EC Tax Review, 1999/4, Kluwer Law International.
54. Von Bogdandy, Armin: Founding Principles of EU Law - A Theoretical and Doctrinal Sketch, European Law Journal, Vol. 16, No. 2, March 2010.
55. Volkai, János: The Application of the Europe Agreement and European Law in Hungary: The Judgment of an Activist Constitutional Court on Activist Notions, Harvard Jean Monnet Working Paper 8/99.
56. Вукчевић, Илија: Уговор о оснивању Европске уније као извор пореске хармонизације у оквиру комунитарног прва, Зборник Удружења правника Црне Горе, бр. 1-2/2008.
57. Вукчевић, Илија: CILFIT Criteria for the Acte Clair/Acte Éclairé Doctrine in Direct Tax Cases of the CJEU, INTERTAX, Volume 40, December 2012, Kluwer Law International.
58. Вукчевић, Илија – Пешић, Милодраг: Повраћај пореза путем надокнаде штете у парници – компаративна анализа судске праксе Црне Горе и Суда правде Европске уније, Правни зборник бр. 1-2/2012, Удружење правника Црне Горе.
59. Вукадиновић, Радован Д.: Увод у институције и право Европске уније, Крагујевац, 2010.
60. Garcia, Daniela: Are There Reasons to Convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure?, EC Tax Review, 2009-04, Kluwer Law International.
61. Gammie, Malcom: Non-Discrimination and the Taxation of Cross-Border Dividends, World Tax Journal, Jun 2010, International Bureau of Fiscal Documentation.
62. Gammie, Malcolm: The Role of the European Courte of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union, Bulletin for International Taxation, Vollume 57, br. 3/2003, International Bureau of Fiscal Documentation.
63. Garrett, Geoffrey – Kelemen, Daniel R. – Schulz, Heiner: The European Court of Justice, National Governments, and Legal Integration in the European Union, International Organization 52, 1, Winter 1998.
64. Gerson, Anna: The Negative Harmonization Process of Losses in Foreign EU Subsidiaries – The Swedish Case, EC Tax Review 2011/6, Kluwer Law International.
65. Gifts, Steven H: Law Dictionary, Barron's Educational Series, 1996.
66. Goede, Jan de: European Integration and Tax Law, European Taxation, June 2003, International Bureau of Fiscal Documentation.
67. Graetz, Michael J. – Warren, Alvin C.: Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration in Europe, Yale Law Journal, Vol. 115.
68. Greer, Steven: The Interpretation of the European Convention on Human Rights – Universal Principle or Margin of Appreciation, UCL Human Rights Review [VOL 3].
69. Gutman, Kathleen: The Evolution of the Action for Damages Against the European Union and its Place in the System of Judicial Protection, Common Market Law Review 48, 2011, Kluwer Law International.
70. Dasselse, Marc: Belgian Withholding Taxes on Outbound Dividends and Interest – The Challenge of Community Law, Bulletin For International Taxation, August/September 2008, International Bureau of Fiscal Documentation.
71. Dahlberg, Mattias: Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital, Eucotax series, Kluwer Law International, 2005.
72. Damiani, Mario: Libertà Europea e imposizione Fiscale – Per un convivenza senza distorsioni, Giuffrè Editore – Milano, 2004.

73. Даниловић, Јелена: Општи имовински законик за Књажевину Црну Гору и изабрана дјела, ИТП Унирекс и Службени гласник.
74. Denys, Lieven A.: The ECJ Case Law on Cross-Border Dividends Revised, European taxation, May 2007, International Bureau of Fiscal Documentation.
75. Denys, Lieven: Belgium – The Concept of Permanent Establishment Revised and Other Reflections Beyond, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, International Bureau of Fiscal Documentation.
76. Dourado, Ana Paula: From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft case – scope of non-discrimination of permanent establishments in the EC Treaty and most-favored-nation clause in EC Member States tax treaties, EC Tax Review, 2002-3, Kluwer Law International.
77. Dourado, Ana Paula: Forum Shopping in EC Tax Law in the Context of Legal Pluralism – Spontaneous Order as the Optimal Solution or Taxpayer's Rights to a Code of Legality?, Intertax, Volume 36, 2008 - Issue 10, Kluwer Law International.
78. Douma, Sjoerd – Naumburg, Caroline: Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé? European Taxation, September 2006, International Bureau of Fiscal Documentation.
79. Douma, Sjoerd: The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation, European Taxation, November 2006, International Bureau of Fiscal Documentation.
80. Durand, Pierre-Henri – Rutschmann, Yves: The Papillon case – A First Step Toward a New Era in European Tax Treatment of Groups?, EC Tax Review 2009/3.
81. Dragonetti, Alessandro - Piacentini, Valerio - Sfondrini, Anna: Manuale di fiscalità internazionale (III edizione - 2008), IPSO Gruppo Walters Kluwer Italia.
82. Dorfmueller, Pia: Tax Planning for U.S. MNCs with EU Holding Companies – Goals, Tools, Barriers, Kluwer Law International, 2003.
83. Dourado, Ana Paula - da Palma, Borges Ricardo: The Acte Clair in EC Direct Tax Law, International Bureau of Fiscal Documentation, 2008.
84. Dutertre, Gilles: Izvodi iz najznačajnijih odluka Evropskog suda za ljudska prava, Službeni glasnik, 2006.
85. Ђуричин, Биљана: Закон о посредовању, Правни факултет Универзитета Црне Горе.
86. Ђуровић-Годоровић. Јадранка: Предности и недостаци хармонизације пореза на добит предузећа у земљама Европске Уније, Финансије, година ЛИХ, бр.1-6/2004.
87. Ecker, Thomas: Taxation of Non-Profit Organizations with Multinational Activities – The Stauffer Aftermath and Tax Treaties, INTERTAX, Volume 36, Issue 8/9, Kluwer Law International.
88. Eilmansberger, Thomas: The Relationship Between Rights and Remedies in EC Law – In the Search of the Missing Link, Common Law Market Review 41, 2004, Kluwer Law International.
89. Englisch, Joachim: The European Treaties' Implications for Direct Taxes, INTERTAX, Volume 33, Issue 8/9, Kluwer Law International.
90. Englisch, Joachim: Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two), European Taxation, August 2004, International Bureau of Fiscal Documentation.
91. EC Law and Tax Treaties, European Commission DOC (05) 2306, 2005.
92. Zalasinski, Adam: Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law, INTERTAX, Kluwer Law International, Volume 35, Issue 5.
93. Zalasinski, Adam: The Limits of the EC Concept of "Direct Tax Restriction on Free Movement Rights", the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity, INTERTAX, Volume 37, Issue 5, 2009, Kluwer Law International.
94. Zanotti, Emiliano: Taxation of Inter-Company Dividends in the Presence of a PE: The Impact of the EC Fundamental Freedoms (Part One), European Taxation, November 2004, International Bureau of Fiscal Documentation.
95. Зечевић, Снежана: Израда и усклађивање националних прописа с прописима Европске уније, Нова књига, Подгорица, 2009, Zweigert, Conrad; Kötz Hein: An Introduction to Comparative Law, 3rd edition, Oxford, 1998.
96. Zingales, Nicolo: Member State Liability vs. National Procedural Autonomy: What Rules for Judicial Breach of EU Law?, German Law Journal, Vol. 11, No. 04.
97. Илић-Попов, Гордана – Поповић, Дејан: Право директних пореза и Споразум о стабилизацији и придруживању Србије Европској Унији, Анали Правног факултета у Београду, 2011, вол. 59, бр. 1.

98. Илић-Попов, Гордана: Пореско право Европске уније, Службени гласник, Београд, 2004.
99. Isenbaert, Mathieu: The Contemporary Meaning of "Sovereignty" in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ, EC Tax Review, 2009-6, Kluwer Law International.
100. Isenbaert, Mathieu: The ECJ condones Belgian personal income taxation of Dividends. A temporary state of affairs? EC Tax Review 2007/5, Kluwer Law International.
101. International Tax Glossary – Fifth Edition, International Bureau of Fiscal Documentation.
102. International tax avoidance and evasion: Four related studies, Organisation for economic co-operation and development, 1987.
103. Ивановић, Сретен: Коментар Закона о управном спору – са судском праксом, Специјал Подгорица.
104. Ивановић, Сретен: Коментар закона о општем управном поступку – са судском праксом, Специјал Подгорица, 2005.
105. Izabrane odluke Njemačkog Ustavnog suda: Jubilarno izdanje, Fondacija „Konrad Adenauer“, Skoplje, 2009.
106. Isenbaert, Mathieu: EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation.
107. Information note of EJC on references for national courts for preliminary rulings, 2005, Official Journal, No. C 143.
108. Иницијатива за покретање поступка за оцјену уставности и законитости Закона о таксама на приступ одређеним услугама од општег интереса, <http://www.mans.co.me/wp-content/uploads/2012/06/Inicijativa-Ustavnom-sudu.pdf>
109. Извјештај Европског парламента по питању седамнаестог годишњег извјештаја Европске комисије о надгледању примјене права ЕУ 1999, A5-0250/2001 (July 13).
110. James, Simon: Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation?, Bulletin for International Taxation, June 2000, International Bureau of Fiscal Documentation.
111. Jacobs, Francis G: Judicial Dialogue and the Cross-Fertilization of Legal Systems: The European Court of Justice, Texas International Law Journal, Vol. 38.
112. Јевремовић, Татјана: Прекогранична промена седишта друштва након нових одлука Европског суда правде, Страни правни живот, 1-3/2006.
113. Jiménez, Adolfo J. Martín – Prats, F. Alfredo García – Carrero, José M. Calderón: Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law – The Saint-Gobain Decision of the ECJ, Bulletin for International Taxation, June 2001, International Bureau of Fiscal Documentation.
114. Jones, John F. Avery: What is the Difference between Schumacker and Gilly?, European Taxation, January 1999, International Bureau of Fiscal Documentation.
115. Јањевић, Милутин: Консолидовани Уговор о Европској унији – од Рима до Лисабона, Службени гласник, 2009.
116. Jansen, Sjaak J. J. M.: Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past Future, Kluwer Law International, 2011.
117. Jelčić, Božidar – Lončarević-Horvat, Olivera – Šimović, Jure – Arbutina, Hrvoje: Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, 2002.
118. Josipović, Tatjana: Načela europskog prava u presudama Suda europske zajednice, Narodne novine, Zagreb, 2005.
119. Kandžija, Vinko: Carinska unija kao temelj Europske unije u povezivanju s trećim državama, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Mostaru, br. XVII, 2004.
120. Kieckebeld, Ben J. – Smit, Daniël S.: Freedom of establishment and free movement of capital in Association and Partnership Agreements and direct taxation, EC Tax Review, 2007/5, Kluwer Law International.
121. Klaver, Jan A.M – Timmermans, Ad J.M.: EU taxation - policy competition or policy coordination?, EC Tax Review, 1999/3, Kluwer Law International.
122. Koele, Ineke Alien: International Taxation of Philanthropy - Removing Tax Obstacles for International Charities, International Bureau of Fiscal Documentation, 2007.
123. Koele, Ineke A.: How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?, European Taxation, September 2010, International Bureau of Fiscal Documentation.
124. Knobbe-keuk, Brigitte: Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions, EC Tax Review Issue 3, Kluwer Law International, 1994.

125. Kofler, Georg W. – Mason, Ruth: Double Taxation – A European “Switch in Time?”, *Columbia Journal of European Law*, Vol. 14.
126. Kofler, Georg: The Relationship Between the Fundamental Freedoms and Directives in the Area of Direct Taxation, *Dirrito Pratica Tributaria Internazionale*, Vol. VI – N. 2, CEDAM.
127. Kofler, Georg - Maduro, Miguel Poiras - Pistone, Pasquale: Human Rights and Taxation in Europe and the World, *International Bureau of Fiscal Documentation*, 2011.
128. Körner, Andreas: The ECJ’s Lankhorst-Hohorst Judgment – Incompatibility of Thin Capitalization Rules with European Law and Further Consequences, *INTERTAX*, Volume 31, Issue 4, Kluwer Law International, 2003.
129. Kotanidis, Silvia: French Exit Tax Icompatible with the Freedom of establishment Case C-9/02, *European Taxation*, *International Bureau of Fiscal Documentation*, 2004.
130. Krabbe, Helmut: Legal Remedies in the German Tax System, *European Taxation*, Jyn 2009, *International Bureau of Fiscal Documentation*.
131. Kuliš, Danijela: Plaćamo li europske trošarine, *Institut za javne finansije*, Zagreb, 2005.
132. Kühn, Zdeněk: The Application of European Law in the New Member States: Several (Early) Predictions, *German Law Journal*, Vol. 06 No. 03.
133. Kühn, Zdeněk: European law in the empires of mechanical jurisprudence: the judicial application of European law in central European candidate countries, *Croatian Yearbook of European Law and Policy*, Vol.1.
134. Lang, Michael; Aigner, Hans-Jorgen; Scheuerle, Ulrich; Stefaner, Markus: CFC Legislation, *Tax Treaties and EC Law (EUCOTAX Series on European Taxation)*, Kluwer Law International, 2004.
135. Lang, Michael; Pistone, Pasquale; Josef, Schuch; Claus, Staringer: *Introduction in European Tax Law on Direct Taxation* (2<sup>nd</sup> edition), *Spiramus Press*, 2010.
136. Lang, Michael: Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions, *EC Tax Review* 2009/3, *Kluwer Law International*.
137. Lang, Michael: The Marks & Spencer Case – The Open Issue Following the ECJ’s Final Ward, *European Taxation*, February 2006, *International Bureau of Fiscal Documentation*.
138. Lang, Michael: Direct Taxation – Is The RCJ Heading in a New Direction?, *European Taxation*, September 2006, *International Bureau of Fiscal Documentation*.
139. Lang, Michael: The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance, *European Taxation*, May 2012, *International Bureau of Fiscal Documentation*.
140. Lang, Michael: Limitation of the Temporal Effects off EJC Judgements, *INTERTAX*, Volume 35, Issue 4, *Kluwer Law International*, 2007.
141. Lawrence, Dominic: Gift aid applies for passport, *Trust & Trustees*, Vol. 15, No. 1, March 2009.
142. Leal-Arcas, Eafael: The European Community and Mixed Agreements, *European Foreign Affairs Review* 6, 2001, *Kluwer Law International*.
143. Leegaard, Thor: Impact of the European Economic Area Agreement on Direct Taxation: A Norwegian Perspective, *European Taxation*, March 2002, *International Bureau of Fiscal Documentation*.
144. Leczykiwicz, Dorotea: Why Do the European Court of Justice Judges Need Legal Concepts, *European Law Journal*, Vol. 14, No. 6, November, 2008.
145. Lehner, Moris: Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty, *EC Tax Review*, 2000-1.
146. Лилић, Стеван: Управно право – Управно процесно право, *Правни факултет Универзитета у Београду*.
147. Luca, Gianni De: *Diritto Tributario* (XXII Edizione), *Gruppo Editoriale Esselibri - Simone*, 2008.
148. Lupi, Raffaello: *Diritto Tributario – Parte Generale* (Ottava Edizione), *Giuffré Editore*, 2005.
149. Lux, Michael: Carinski propisi Europske unije, *Poslovni zbornik*, Zagreb, 2005.
150. Lyons, Timothy: Discrimination against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice, *EC Tax Journal*, 1995.
151. Maisto, Guglielmo: Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Law, *International Bureau of Fiscal Documentation*, 2005.
152. Maisto, Guglielmo: The Meaning of „Enterprise“, „Business“ and Business Profits“ Under Tax Treaties and EU Tax Law, *International Bureau of Fiscal Documentation*, 2011.
153. Maisto, Guglielmo: Residence of Companies Under Tax Treaties and EC Law, *International Bureau of Fiscal Documentation*, 2009.

154. Maisto, Guglielmo: International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, International Bureau of Fiscal Documentation, 2008.
155. Maisto, Guglielmo: Residence of Individuals Under Tax Treaties and European Community Law, International Bureau of Fiscal Documentation, 2010.
156. Malherbe, Jacques – Malherbe, Philippe – Richelle, Isabelle – Traversa, Edoardo: The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation, Policy Department – Economic and Scientific Policy, Study for the European Parliament, Policy Department - Economic and Scientific Policy, IP/A/ECON/ST/2010.
157. Mancini, Federico G.: The Making of a Constitution for Europe, Common Market Law Review 26, 1989.
158. Martin, Esther: Is the X Holding judgment off the Marks?, International Tax Review, Vol. 21 (2010), no. 3.
159. Mason, Ruth: European Tax Discrimination – Flunking the ECJ's Tax Discrimination Test, <http://ssrn.com/abstract=1025522>
160. Mattsson, Nils: Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances, European Taxation, June 2003, International Bureau of Fiscal Documentation.
161. Meussen, Gerard T.K.: The ECJ's Judgment in *Krankenheim* – The Last Piece in the Cross-Border Loss Relief Puzzle?, European Taxation, 2009 no.7, International Bureau of Fiscal Documentation.
162. Meussen, Gerard T.K.: Cross-Border Loss Compensation and Permanent Establishment – *Lidl Belgium and Deutsche Shell*, European Taxation, May 2008, International Bureau of Fiscal Documentation, 2010.
163. Meussen, Gerard T.K.: *Bosal Holding Case* and the Freedom of Establishment – A Dutch Perspective, European Taxation, February/March 2004, International Bureau of Fiscal Documentation.
164. Meussen, Gerard T.K.: *Renneberg* – ECJ Unjustifiably Expands *Schumacker* Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling, European Taxation, April 2009, International Bureau of Fiscal Documentation.
165. Meussen, Gerard T.K.: *Columbus Containers Services* – A Victory for the Member States' Fiscal Autonomy, European Taxation, April 2008, International Bureau of Fiscal Documentation.
166. Медовић, Владимир: Споразум о стабилизацији и придруживању са праксом Суда правде ЕУ, Службени гласник, 2011.
167. Медовић, Владимир: Међународни споразуми у праву Европске уније, Службени гласник, 2009.
168. Miklotin-Tomić, Deša: *Pravo međunarodne trgovine*, Školska knjiga, Zagreb, 1999.
169. Miklotin-Tomić, Deša – Hornak, Hana, Šoljan, Vedran – Pecotić-Kaufman, Jasminka: *Europsko tržišno pravo*, Školska knjiga, Zagreb, 2006.
170. Mintas-Hodlak, Ljerka: *Uvod u Europsku uniju*, MATE, Zagreb, 2004.
171. Мишчевић, Тања: Придруживање Европској Унији, Службени гласник, 2009.
172. Mc Mahon, Joe: With or Without Me: the ECJ Adopts a Pose of Studied Neutrality Towards EU Enlargement, International and Comparative Law Quarterly, vol 51, October 2002.
173. Monti, Mario: How state aid affects tax competition, EC Tax Review, 1999/4, Kluwer Law International.
174. Molenaar, Dick: *Artiste Taxation and Mobility in the Cultural Sector*, Report for the Ministry of Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (Education, Culture and Science), The Hague, The Netherlands, 26 April 2005.
175. Molenaar, Dick: *Taxation of International Performing Artists*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2005.
176. Molenaar, Dick – Grams, Harald: *The Taxation of Artists and Sportsman after the Arnoud Gerritse Decision*, European Taxation, October 2003, International Bureau of Fiscal Discrimination.
177. Molenaar, Dick – Grams, Harald: *Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union*, European Taxation, February 2007, International Bureau of Fiscal Documentation.
178. Musgrave, Peggy B.: *Sovereignty, Entitlement and Cooperation in International Taxation*, Brooklyn Journal of International Law 26, 2001.
179. Newey, Robert: *Gschwind Decision* – German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples, European Taxation, March 2000, International Bureau of Fiscal Documentation.
180. Newey, Robert: *Hoechst Decision* - Interest as Compensation for Discriminatory Tax Charge, European Taxation, July/August 2001, International Bureau of Fiscal Documentation.

181. Nieminen, Martti: Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon, Bulletin for International Taxation, June 2010, International Bureau of Fiscal Documentation.
182. Novella, Marco – Vallauri, Maria Luisa: Employee Rights on Transfer of Undertakings: Italian Legislation and EC Law, European Law Journal, Vol. 14, No. 1, January 2008.
183. Oana, Andreea Ștefan: European Competition Soft Law in European Courts - A Matter of Hard Principles?, European Law Journal, Vol. 14, No. 6, November 2008.
184. Одговор Европске комисије на питање Бр. 608/78 Mr Kraig у вези са „чланом 177 Уговора“, 1979, Official Journal, C 28/8 (Januar 31. 1979).
185. Offermanns, René – Romano, Carlo: Treaty Benefits for Permanent establishments – The Saint-Gobain Case, European Taxation, May 2000, International Bureau of Fiscal Documentation.
186. Oliver, Peter – Roth, Wulf-Henning: The Internal Market and Four Freedoms, Common Market Law Review 41, 2004, Kluwer Law International.
187. Ordower, Henry: Horizontal and Vertical Equality in Taxation as Constitutional Principles: Germany and United States Contrasted, Florida Tax Review, 2006.
188. O'Brien, Martha: Taxation and the Third Country Dimension of Free Movement of Capital in EU Law: the ECJ's Rulings and Unresolved Issues, British Tax Review, No.6, 2008, Thomson Reuters.
189. O'Shea, Tom: Tax Avoidance and Abuse of EU Law, The EC Tax Journal, Volume 11, 2010-11.
190. O'Shea, Tom: Freedom of establishment tax jurisprudence – Avoir Fiscal re-visited, EC Tax Review, Kluwer Law International, 2008-06.
191. O'Shea, Tom: German Inheritance Tax Rules Upheld by the ECJ, Tax Notes International, October 15, 2012.
192. O'Shea, Tom: Thin Cap GLO and Third-Country Rights: Which Freedom Applies?, Center for Commercial Law Studies, April 23, 2007.
193. O'Shea, Tom: Third Country Denied Freedom of Establishment Rights in Lasertec, Tax Notes Int'l, June 4, 2007.
194. O'Shea, Tom: German CFC Rules Held Compatible With EU Law, Tax Notes International, Vol. 48, 2007.
195. O'Shea, Tom: The UK's CFC rules and the freedom of establishment: Cudbery Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation?, EC Tax Review, 2007-1, Kluwer Law International.
196. O'Shea, Tom: Freedom of establishment tax jurisprudence – Avoir Fiscal re-visited, EC Tax Review, 2008/06, Kluwer Law International.
197. O'Shea, Tom: European Commission's Challenge Fails in Outbound Interest Case, , Tax Notes International, September 13, 2010.
198. Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on ECJ, Columbus Container Services BVBA & Co v. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt, 6 December 2007, C-298/05 – April 2008, European Taxation, October 2008, International Bureau of Fiscal Documentation.
199. Opinion Statement of the CFE Task Force of Marks & Spencer plc v. Halsey (Case C-446/03) – Judgment Delivered 13 December 2005, Confédération Fiscale Européenne to the Council, the European Commission and the Parliament in 2006.
200. Opinion Statement of the CFE ECJ Taskforce on Losses Compensation within the EU for Individuals and Companies Carrying Out Their Activities through Permanent Establishment, European Taxation, October 2009, International Bureau of Fiscal Documentation.
201. Opinion Statement of the CFE on the Right to an Effective Recovery of Taxes Levied in Violation of EU Law Submitted to the European Institutions in May 2011, European Taxation, July 2011, International Bureau of Fiscal Documentation.
202. Ott, Katarina: Pridruživanje Hrvatske Europskoj, Institut za javne financije, Zaklada Friedrich Ebert, 2006.
203. Panayi, Christiana HJI: Recent Developments regarding the OECD Model tax Convention and EC Law, European Taxation, October 2007, International Bureau of Fiscal Documentation.
204. Panayi, Christiana HJI: The Shempp Case: EU Citizenship, Rights and Taxes – A New Leaf in ECJ Jurisprudence or Just a Fig Leaf? European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation.
205. Piqani, Darinka: Constitutional Courts in Central and Eastern Europe and their Attitude towards European Integration, European Journal of Legal Studies, Vol. 1, No. 2.

206. Peters, Cees – Snellaars, Margreet: Non-discrimination and tax law – Structure and comparison of the various non-discrimination clauses, EC Tax Review, 2001/1, Kluwer Law International.
207. Perdelwitz, Andreas: Recent Developments on the Deductibility of Foreign Permanent Establishment Losses in Germany, European Taxation, January 2011, International Bureau of Fiscal Documentation.
208. Pernice, Ingolf - Zemánek, Jirí: The Treaty On a Constitution For Europe Perspectives After The IGC, NOMOS, 2005.
209. Pernice, Ingolf - Kokott, Juliane; Saunders, Cheryl: The Future of European Judicial System in a Comparative prespective, NOMOS 2006.
210. Pernice, Ingolf - Miccù, Roberto: The European Constitution in the Making, eds, Nomos, 2003.
211. Pistone, Pasquale: Legal Remedies in European Tax Law, International Bureu of Fiscal Documentation, 2009.
212. Pistone, Pasquale: The Impact of Community Law on Tax Treaties – Issues and Solutions, Kluwer Law International.
213. Pinto, Carlo: EC State Aid Rules and Tax Initiatives – A U-Turn in Commission Policy? (Part II), European Taxation, September 1999, International Bureau of Fiscal Documentation.
214. Pistone, Pasquale: Ups and Downs in the Case Law of the ECJ and the Swinging Pendulum of Direct Taxation, INTERAX, 4/2008.
215. Plasschaert, Sylvain: Towards an Own Tax Resources for the European Union? Why? How? And When?, European Taxation, November 2004, International Bureau of Fiscal Documentation.
216. Pons, Thierry: The Denkvit international Case and Its Consequences – The Limit Between Distortion and Discrimination? European Taxation, May 2007, International Bureau of Fiscal Documentation.
217. Поповић, Дејан, Илић-Попов Гордана: Право Европске уније о директним порезима и треће државе – Екстерна димензија слободе кретања капитала, Анали Правног факултета у Београду, година LIX, 2/2011.
218. Поповић, Дејан: Пореско право, Седмо измењено издање, Правни факултет Универзитета у Београду, 2011.
219. Prats, García Francisko Alfredo: The evolution of income taxation under EC law requirements, EC Tax Review, 2002/3, International Bureau of Fiscal Documentation.
220. Прокопијевић, Мирослав: Европска Унија – Увод, Службени гласник, Београд, 2005.
221. Presidency Conclusions, Santa Maria da Feira European Council, 19 and 20 June 2000, document SN 200/00.
222. Raad, Kees Van: Non-Discrimination in International Tax Law, Kluwer Law International, 1986.
223. Радоњић, Драган: Коментар Закона о привредним друштвима, ЦИД, Подгорица, 2003.
224. Радивојевић, Владимир: Слобода промета робе у ЕУ, Правни живот, бр. 12/2006.
225. Радивојевић, Владимир: Решавање претходних питања пред Судом правде Европске уније, Правни живот, бр.12/2002.
226. Report on the implementation of the Commission notice on the application of the state aid rules to measures relating to business taxation, C(2004)434, 09. 02. 2004.
227. Rogoff, Martin A.: Interpretation of International Agreements by Domestic Courts and the Politics of International Treaty Relations – Reflections on some recent decisions of the United States Supreme Court, AM. U. J. INT'L L. & POL'Y, Vol 11, 1996.
228. Robson Mark H.: Centro di Musicologia Walter Stauffer v Finanzamt München für Körperschaften – “Je, sens frontiers, soussigné...” transnational gifts to charity within the European Union, British Tax Review, No. 2, 2007, Sweet & Maxwell and Contributors.
229. Rodin, Siniša: Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju u pravnom poretku Europske zajednice i Republike Hrvatska, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, Vol. 53., br. 3-4 (2003).
230. Rodin, Siniša: Requirements of EU Membership and Legal Reform in Croatia, Politička misao, Vol. XXXVIII, (2001), br. 5.
231. Rossi-Maccanico, Pierpaolo: The specificity criterion in fiscal aid review – proposal for state aid control of direct business tax measures, EC Tax Review, 2007/2, Kluwer Law International.
232. Russi, Luigi: Economic Analysis of Article 28 EC after the Keck Judgment, German Law Journal, Vol. 07 no. 05.
233. Saccardo, Nicola: Issues of Interpretation Regarding Inheritance and Gift Tax in an International Context, Bulletin of International Taxation, August/September 2010, International Bureau of Fiscal Documentation.

234. Sandler, Daniel: Tax Treaties and Controlled Foreign Legislation – Pushing the Boundaries, The Chartered Institute of Taxation, Kluwer Law International, 1998.
235. Schön, Wolfgang: The Free Choice between the Right to Establish a Branch and to Set-up a Subsidiary – a Principle of European Business Law, European Business Organization Law Review, 2001, Volume 2, Issue 2.
236. Schnitger, Ame: The CLT-UFA Case and the „Principle of Neutrality of Legal Form“, European Taxation, December 2004, International Bureau of Fiscal Documentation.
237. Schonewille, Peter: Eliminating tax barriers via the infringement procedure of Article 226 of the EC Treaty, EC Tax Review, 2006/3, Kluwer Law International.
238. Schwarz, Jonathan S.: Cross-Border Corporate Structures and Financing: The Impact of European Court Decisions on Tax Discrimination, Bulletin for International Taxation, March 2000, International Bureau of Fiscal Documentation.
239. Schwarze, Jürgen: European Administrative Law, Sweet & Maxwell, 1992.
240. Schermers Henricius G; Waelbroeck Denise F: Judicial Protection in European Union, Kluwer Law International, 2001.
241. Seer, Roman: The Jurisprudence of the European Court of Justice – Limitation of the Legal Consequences? European Taxation, October 2006, International Bureau of Fiscal Documentation.
242. Sedlaczek, Michael: Capital and Payments: The Prohibition of Discrimination and Restrictions European Taxation, January/February, 2000, Bureau of Fiscal Documentation.
243. Silva, Bruno da: From Marks & Spencer to X Holding – The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union, INTERTAX, Volume 39, Issue 5, Kluwer Law International.
244. Simader, Karin: Withholding Taxes and the Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection, Bulletin for International Taxation, February 2010, International Bureau of Fiscal Documentation.
245. Sole, Alessandra Del: Discriminazioni E Restriczioni Fiscali – I Principi Della Corte Di Giustizia Delle Comunità Europee, Egea, 2007.
246. Stadlmeier, Sigmar: Milestones on the Road to Keck, Croatian Yearbook of European Law and Policy 2, 2006, Faculty of Law Zagreb.
247. Ståhl, Kristina: National Courts' Treatment of Tax Rules that Conflict with the EC Treaty, INTERTAX, Volume 36, Issue 12, Kluwer Law International, 2008.
248. Станивуковић, Маја – Ђајић, Сања: Споразум о стабилизацији и придруживању и прелазни трговински споразум Србије и Европских заједница – правно дејство и значај, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду, 1-2/2008.
249. Станивуковић, Маја: Појединац пред Судом европских заједница, Службени гласник, 2007.
250. Студија о усаглашености законодавства Црне Горе са Европском конвенцијом о људским правима и основним слободама, Савјет Европе – Канцеларија Подгорица, 2004.
251. Стојановић, Снежана: Принципи супсидијерности – Један од основних принципа функционисања Европске уније, Страни правни живот, 1-2/2007.
252. Стојановић, Снежана Р: Неправична пореска конкуренција у Европској унији, Страни правни живот, 2/2009.
253. Стојановић, Снежана: Пореска конкуренција versus пореска хармонизација у Европској унији, Финансије, LXIV, бр. 1-6/2009.
254. Stock, Elco van der - Tomason Andrew: Temporal Limitation of Tax Judgements of European Court of Justice, INTERTAX, Volume 34, Issue 11, Kluwer Law International 2006.
255. Sunderman, Michiel: Thin Capitalization Rules Introduced, Derivatives & Financial Instruments, January/February 2004, International Bureau of Fiscal Documentation.
256. Sutter, Franz Philipp: The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters, European Taxation, July/August 2001, International Bureau of Fiscal Documentation.
257. Sydockey, Rita: How Does the European Court of Justice Treat Precedents in Its Case Law? Cartesio and Damseaux from a Different Perspective: Part I, Intertax, Volume 37, Issue 6/7, Kluwer Law International.
258. Svensson, Maria – Hilling, Axel: Legislative Changes Following the Saint-Gobain Decision, European Taxation, November 2001, International Bureau of Fiscal Documentation.

259. Šehović, Edin: Ustavno uređenje Savezne Republike Njemačke – osnovi njemačkog Državnog prava, KULT/B Fondacija Heinrich Böll-Ambasada Savezne Republike Njemačke u Bosni i Hercegovini, 2005.
260. Шуковић, Мијат: Уставно право – Универзална уставна тематика и уставно право Црне Горе, ЦИД, Подгорица, 2009.
261. The Future Role of the European Court of Justice (6th Report of Session 2003-04, HL Paper 47), House of Lords - European Union Committee.
262. Teixeira, Glória: Tax Systems and Non-Discrimination in the European Union, Intertax 34, 2006, Kluwer Law International.
263. Thiel, Servaas van: Free Movement of Persons and Income Tax Law – the European Court in search of principles, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.
264. Thiel, Servaas van – Vascega, Marius: X Holding – Why Ulysses Should Stop Listening to the Siren, European Taxation, August 2010, International Bureau of Fiscal Documentation.
265. Theil, Servaas van: Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement – Acte Claire Rules That Can Be Readily Applied by National Court – Part 2, European Taxation, July 2008, International Bureau of Fiscal Documentation.
266. Timmermas, Christiaan: The European Union's Judicial System, Common Market Law Review 41, 2004.
267. Tryfonidou, Alina: In Search of the Aim of the EC Free Movement of Persons Provisions – Has the Court of Justice Missed the Point? Common Market Law Review 46, 2009, Kluwer Law International.
268. Tzenova, Lubka: Protection of VAT Revenue May Infringe Human Rights, International VAT Monitor, September/October 2010, International Bureau of Fiscal Documentation.
269. Terra, Ben J.M. - Wattel, Peter J.: European Tax Law, Fifth edition, Kluwer Law International, 2008.
270. The EU Accession States Tax Memo, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004.
271. Thuronyi, Victor: Tax Design and Drafting, International Monetary Fund, <http://www.imf.org/external/pybs/nft/1998/tlaw/eng/>
272. Томић, Зоран Р. – Бачић, Вера: Коментар Закона о општем управном поступку, ЈП Службени лист СРЈ.
273. Tridimas, Takis: The General Principles of EU Law (second edition), Oxford University Press, 2006.
274. Урдаревић, Бојан: Дискриминација у запошљавању према држављанству у Европској унији, Страни правни живот, 1/2003
275. Farju, Marton – Fazekas, Flora: The Reception of European Union Law i Hungary – The Constitutional Court and the Hungarian Judiciary, Common Market Law Review 48, 2011, Kluwer Law International.
276. Farmer, Paul: EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?, EC Tax Review 7, Issue 1, Kluwer Law International.
277. Farmer, Paul: The Court's case law on taxation – a castle built on shifting sands? EC Tax Review 2, 2003, International Bureau of Fiscal Documentation.
278. Faulhaber, Lilian V.: Sovereignty, Integration and Tax Avoidance in the European Union: Striking the Proper Balance, Columbia Journal of Transnational Law, Volume 48, Number 2, 2010.
279. Feld, Werner J. - Slotnick, Elliot E.: "Marshaling" the European Community Court – A Comparative Study in Judicial Integration, Emory Law Journal, 1976 (vol.25).
280. Feasibility Study on a European Foundation Statute, Max Planck Institute for Comparative and International Private Law and the Centre of Social Investment of the University of Heidelberg, undertaken for the benefit of the European Commission, published on 16 February 2009.
281. Fichardt, Liesl: The UK Group Actions – An Update, European Taxation, February 2006, International Bureau of Fiscal Documentation.
282. Филиповић, Милован: Дејство одлука уставних судова о уставности (законитости) нормативних аката, Постојеће и будуће право – Том ИВ, Правни живот, бр. 12, 1996, Удружење правника Србије.
283. Flipsen, Peter – Burgers, Onno: The (Possible) Impact of EU Law on Dutch Fiscal Unity Provision, International Tax Journal, November-December, 2011.
284. Fontana, Renata: Direct Investments and Third Countries: Things are Finally Moving ... in the Wrong Direction, European Taxation, October 2007, International Bureau of Fiscal Documentation.
285. Foster, Nigel: EC Law (5<sup>th</sup> edition), Oxford University Press.
286. Führich, Gregor: Exit Taxation and EJC Case Law, European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2008.

287. Fuster, Jaime L.: Council Regulation 1612/68: A Significant Step in Promoting the Right of Freedom of Movement within the EEC, *Boston College International and Comparative Law Review*, Volume 11/Issue 1.
288. Harbo, Tor-Inge: The Function of the Proportionality Principle in EU Law, *European Law Journal*, Vol. 16, Blackwell Publishing, 2010.
289. Hartley, Trevor: *The Foundations of European Communities Law*, 2010, Oxford University Press.
290. Haslehner, Werner C.: Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishment under EC Law, *Bulletin for International Taxation*, January, 64, 2010.
291. Heilerstain, Walter – Kofler, Georg W. – Mason, Ruth: Constitutional Restraints on Corporate Tax Integration, *Tax Law Review*, Vol. 62, 2008.
292. Helmes, Sigrid J.C. – Stevens, Stan A.: The European Foundation Proposal – A Shift in the EU Tax Treatment of Charities, *EC Tax Review*, 2012/6, Kluwer Law International.
293. Hintsanen, Lari – Pettersson, Kannel: The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case, *European Taxation*, April 2005, International Bureau of Fiscal Documentation.
294. Hintsanen, Lari: Attribution of Income to Permanent Establishments under EC Law, *European taxation*, April 2003, International Bureau of Fiscal Documentations.
295. Hrehorovska, Lucia: Tax Harmonization in the European Union, *INTERTAX*, Volume 34, Issue 3, International Bureau of Fiscal Documentation.
296. Hemels, Sigrid J.C.: Are We in Need of a European Charity? How to Remove Fiscal Barriers to Cross-Border Charitable Giving in Europe, *INTERTAX*, Volume 37, Issue 8/9, Kluwer Law International.
297. Hemels, Sigrid – Rompken, Joost – Smet, Patrick - De Waele, Isabelle – Adfeldt, Steffan – Breuninger, Gotffried – Ernst, Markus – Carpentier, Viviane – Mostafavi, Siamak: Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority? Conflicting visions of National Courts and ECJ, *EC Tax Review*, 2010-1, Kluwer Law International BV.
298. Hinnekens, Luc: The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC, *Intertax*, (2009) 37, Issue 11, Kluwer Law International.
299. Hinnekens, Luc: European court goes for robust tax principles for treaty freedoms. What about reasonable exceptions and balances? *EC Tax Review*, 2004/2, Kluwer Law International.
300. Hamaekers, Hubert: Tackling Harmful Tax Competition – a Round Table on the Code of Conduct, *European Taxation*, September 2000, International Bureau of Fiscal Documentation.
301. Helminen, Marjaana: Freedom of Establishment and Oy AA, *European Taxation*, November 2007, International Bureau of Fiscal Documentation.
302. Helminen, Marjaana: Must EU Merger Directive Benefits Be Made Available where EEA States Are Involved?, *European Taxation*, May 2011, International Bureau of Fiscal Documentation.
303. Helminen, Marjaana: *EU Tax Law – Direct Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2009.
304. Hofstötter, Bernhard Rudolf: The Problem of Non-Compliant National Courts in European Community Law, Dissertation Nr. 3017, Universität St. Gallen.
305. Hosson, Fred C. de: The Parent-Subsidiary Directive, *INTERATAX* 18, Issue 10, Kluwer Law International.
306. Hosson, Fred C. de: Tax Facilities for State-Induced Costs under the EC State Aid Rules, *INTERTAX*, Volume 35, Issue 12, Kluwer Law International.
307. Hosson, Fred C. de: On the contraversal role of the European Court in corporate tax cases, *INTERTAX*, Volume 34, Issue 6/7, 2006, Kluwer Law International.
308. Hurk, Hans van den – Bouke, Wageneaar: The Far-Reaching Consequence of the ECJ Decision in Bosal and the Response of the Netherlands, *Buletin of International Taxation*, Jun 2004, International Bureau of International Documentation.
309. Hurk, Hans van den - Anderson Arthur: Did the ECJ's Decision in Saint-Gobain Change International Tax Law, *Bulletin for International Taxation*, April 2001, International Bureau of Fiscal Documentation.
310. Hurk, Hans van den – Korving, Jasper: The ECJ's Judgment in the N case against the Netherlands and its Consequences for Exit Taxes in the European Union, *Bulletin for International Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2007.

311. Hurk, Hans van den – Korving, Jasper: The ECJ's Judgment in OESF – Is Horizontal Discrimination a Treat to the Internal Market?, *Bulletin for International Taxation*, March 2009, International Bureau of Fiscal Documentation.
312. Caheires de Droit Fiscal International: The fiscal residence of companies, Vol. 72a, 1987, International Fiscal Association.
313. Cahieres de droit fiscal international: Non-discrimination at the crossroads of international taxation, Vol. 93a, 2008, International Fiscal Association.
314. Caheires de Droit Fiscal International, Source and residence: new configurations of the principles, Vol. 90a, 2005, International Fiscal Association.
315. Cahieres de droit fiscal international: Tax treatment of the international acquisitions of businesses, Vol. 90b, 2005, International Fiscal Association.
316. Cahieres de droit fiscal international, Practical issues on the application of double tax conventions, Vol. 983b, 1998, International Fiscal Association.
317. Cahieres de droit fiscal international: The attribution of profits to permanent establishments, Vol. 91b, 2006, International Fiscal Association.
318. Caheires de Droit Fiscal International: Non-discrimination at the crossroads of international taxation, Vol. 93a, 2008, International Fiscal Association.
319. Cahieres de droit fiscal international: New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations, Vol. 93b, International Fiscal Association, 2008.
320. Caheires de Droit Fiscal International: Conflicts in the attribution of income to a person, Vol. 92b, 2007, International Fiscal Association.
321. Cahieres de droit fiscal international, Trends in company/shareholder taxation: single or double taxation, Vol. 88a, 2003, International Fiscal Association.
322. Caheires de Droit Fiscal International, Group Taxation, Vol. 89b, 2004, International Fiscal Association.
323. Caheires de Droit Fiscal International, Tax assessment and collection of tax from non-residents, Vol. 70a, 1985, International Fiscal Association.
324. Cahieres de droit fiscal international: Deductibility of interest and other financial charges in computing income, Vol. 79a, 1994, International Fiscal Association.
325. Cahieres de droit fiscal international, Key practical issues to eliminate double taxation of business income, Vol. 96b, 2011, International Fiscal Association.
326. Caheires de Droit Fiscal International, Is there a permanent establishment?, Vol. 94a, 2009, International Fiscal Association.
327. Caheires de Droit Fiscal International, Tax treatment of corporate losses, 83a, 1998, International Fiscal Association.
328. Cahieres de droit fiscal international: Enterprise services, Vol. 97a, 2012, International Fiscal Association.
329. Cahieres de droit fiscal international: The tax treatment of transfer of residence by individuals, Vol. 87b, 2002, International Fiscal Association.
330. Caheires de Droit Fiscal International: Taxation of non-profit organizations, Vol. 84a, 1999, International Fiscal Association.
331. Cahieres de droit fiscal international: Death as a taxable event and its international ramifications, Vol. 95b, 2010, International Fiscal Association.
332. Calderón, Jose – Baez, Andrés: The Columbus Container Services ECJ Case and Its Consequences: A Lost Opportunity to Shed Light on the Scope of the Non-discrimination Principle, *INTERTAX*, Volume 37, Issue 4, Kluwer Law International.
333. Castro, Oliveira: Workers and Other Persons – Step-by-step from Movement to Citizenship – Case Law 1995-2001, *CLMR* 39, Kluwer Law International 2002.
334. Ceroni, Luca: Double Taxation and the Internal Market – Reflections on the ECJ's Decision in Block and Damseaux and the Potential Implications, *Bulletin for International Taxation*, November 2009, International Bureau of Fiscal Documentation.
335. Цвјетковић, Цвјетана: Основни правни инструменти узајамне помоћи у пореским стварима у Европској унији, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, XLV 1/2001.
336. Couzin, Robert: Corporate Residence and International Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.
337. Communication from the Commission on "Co-ordinating Member States' direct tax systems in Internal Market" COM (2006) 823 final.

338. Communication from the Commission on “The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries“, COM (2007) 785 final.
339. Commission Recommendation of 21 December 1993 (94/79/EC) on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident.
340. Comparative Highlights of Foundation Laws, European Foundation Centre, Brussels 2007.
341. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Towards an internal market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities, COM (2001) 582 final.
342. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Tax policy in the European Union – Priorities for the year ahead, COM (2001) 260 final.
343. Court of Justice of the European Union: Annual Report 2011.
344. Company Taxation in the Internal Market, Commission staff working paper, SEC (2001) 1681.
345. Connor, Tim: “Market Access” or Bust? Positioning the Principle Within the Jurisprudence of Goods, Persons, Services, and Capital, German Law Journal No. 06, Vol. 1.
346. Cordewener, Axel – Kofler, Georg W. – Schindler, Clemens Philipp: Free Movement of Capital and Third countries – Exploring the Outer Boundaries with Lasertec, A and B and Halböck, European Taxation, 2007, International Bureau of Fiscal Documentation.
347. Cordewener, Axel: Company Taxation, Cross-Border Financing and Thin Capitalization in the EU Internal Market: Some Comments on Lankhorst-Hohorst GmbH, European Taxation, April 2003, International Bureau of Fiscal Documentation.
348. Cordewener, Axel - Kofler, Georg W. - van Thiel Servaas: The Clash Between European Freedoms and National Tax Law – Public Interest Defenses Kofler Available to the Member States, Common Market Law Review 46, Kluwer Law International.
349. Cordewener, Axel: EC law protection against ‘horizontal’ tax discrimination on the rise – or how to play snooker in an Internal Market, EC Tax Review 16, 2007/5, Kluwer Law International.
350. Cordewener, Axel – Dahlberg, Mattias – Pistone, Pasquale – Reimer, Ekkehart – Romano, Carlo: The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead (Part Two), European Taxation, May 2004, International Bureau of Fiscal Documentation.
351. Crespo, César Augusto Domínguez: The “ability to pay” as a fundamental right: Rethinking the foundations of tax law, 3 Mexican Law Review, 2010.
352. Crnić-Grotić, Vesna – Sgardeli-Car, Nataša: Ljutska prava u Europskoj uniji u praksi Europskog suda u Luksemburgu, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, Vol. 60 – br. 5/2010.
353. Craig, Paul - de Búrca, Gráinne: EU Law – Text, cases and materials, Oxford University Press, 2003.
354. Chalmers, Damian - Hadjiemmanuil, Christos - Monti, Giorgio - Tomkins, Adam: European Union Law: Text and Materials, Cambridge University Press, 2008.
355. CFE Opinion Statement on the Decision of the European Court of Justice Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, European Taxation, April 2004, International Bureau of Fiscal Documentation.
356. Weber, Dennis: Tax Avoidance and EC Treaty Freedoms – A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance, Kluwer Law International, 2005.
357. Weber, Dennis: The Influence of European Law on Direct Taxation – Recent and Future Developments, EUCOTAX Series on European Taxation, Volume 16, Kluwer Law International.
358. Weber, Dennis: Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration, International Bureau of Fiscal Documentation, 2010.
359. Weber, Dennis: The Influence of European Law on Direct Taxation – Recent and Future Developments, EUCOTAX Series on European Taxation, Volume 16, Kluwer Law International.
360. Weber, Dennis; Da Silva, Bruno: From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation, Kluwer Law International, 2011.
361. Weber, Dennis: European Direct Taxation – Case Law and Regulations (Second edition 2010), Kluwer Law International.
362. Westberg, Björn: New Swedish Rules on the Taxation of Non-Resident Individuals, European Taxation, February 2005, International Bureau of Fiscal Documentation.

363. Wattel, Peter J.: Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances – Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice, European Taxation, June 2000, International Bureau of Fiscal Documentation.
364. Wattel, Peter J.: The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms With International Tax Law, Common Market Law Review, Kluwer Law International, 1996.
365. Wattel Peter J.: Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries: dislocation distinguished from discrimination and disparity – a plea for territoriality, EC Tax Review, 2003/4, Kluwer Law International.
366. Wattel, Peter J.: National Procedural Autonomy and Effectiveness of EC Law – Challenge the Charge , File for Restitution, Sue for Damages?, Legal Issues of Economic Integrations 35, br. 2, 2008.
367. Wattel, Peter: Köbler, CILFIT and Welthgrove: We Can't Go On Meeting Like This, Common Market Law Review 41, 2004.
368. Wennerås, Pål: Sanctions Against Member States Under Article 260 TFEU – Alive But Non Kicking?, Common Market Law Review, 49, 2012.
369. Werlauff, Erik: Remedies Available to Individuals under EC Law against Discriminatory National Laws, European Taxation, IBFD, December 1999.
370. Weber, Dennis: The Bosal Holding case – Analysis and Critique, EC Tax Review 2003/4, Kluwer Law International.
371. Weber, Dennis: In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC, Intertax 34, International Bureau of Fiscal Documentation, 2006.
372. Whitehead, Simon: Group Litigation and the European Court of Justice, The EC Tax Journal, Volume 8, Issue 3, 2006, Key Haven Publications LTD.
373. Wathelet, Marc: Marks & Spencer plc v Halsey: lessons to be drawn, British Tax Review 2, 2006.
374. Wollenschläger Ferdinand: Union Citizenship and its Dynamics for Integration beyond the Market, EUSA Eleventh Biennial International Conference Los Angeles, USA, April 23–25, 2009, str. 11. [http://www.unc.edu/euce/eusa2009/papers/wollenschl%C3%A4ger\\_05E.pdf](http://www.unc.edu/euce/eusa2009/papers/wollenschl%C3%A4ger_05E.pdf)
375. Quaghebeur, Marc: Kerckhaert–Morres Revisited – ECJ to Reconsider Belgian Taxation of Inbound Dividends, Tax Notes International, September 15, 2008.

## **II – Судска пракса:**

### **Суд правде ЕУ – пресуде (по хронолошком реду):**

1. Случај 6/60 Jean-E Humblet v Belgian State.
2. Случај 13/61 De Geus en Uitdenbogerd v Bosh and others.
3. Случај 26/62 Van Gend en Loos v Nederlandse Administratie der Belastingen.
4. Случај 28/30/62 Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV v Netherlands Inland Revenue Administration.
5. Случај 6/64 Costa v ENEL.
6. Спојени случајеви 56 & 58/64 Établissements Consten SARL and Grundig Verkaufs-GmbH v Commission.
7. Случај 16/65 G. Schwarze v Einfuhr – und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel.
8. Случај 48/65 Alfons Lüticke GmbH v Commission of the EEC.
9. Случај 56/65 Société Technique Minière v Maschinenbau Ulm GmbH.
10. Случај 3/67 Firma Kurt A. Becher v Hauptzollamt München-Landsbergerstrasse.
11. Случај 29/69 Erich Stauder v City of Ulm – Sozialamt.
12. Случај 31/69 Commission v Italy.
13. Случај 11/70 Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, Frankfurt-amMain.
14. Случај 39/72 Commission v Italy.
15. Случај 4/73 J. Nold, Kohlen - und Baustoffgroßhandlung v Commission of the European Communities.
16. Случај 152/73 Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost.

17. Случај 166/73 Rheinmühlen-Düsseldorf v Einfuhr-und Vorratsstelle für Getreid und Futtermittel.
18. Случај 173/73 Government of the Italian Republic v The Commission of the European Communities.
19. Случај 181/73 la societe de personnes à responsabilité limitée R. & V. Haegeman v The Belgian State.
20. Случај 8/74 Procureur du Roi v Benoît and Gustave Dassonville.
21. Случај 26/74 Société Roquette Frères v Commission of the European Communities.
22. Случај 36/75 Roland Rutili v Ministre de l'intérieur.
23. Случај 43/75 Gabrielle Defrenne v Sabena.
24. Случај 48/75 Jean Noël Royer.
25. Случај 118/75 Lynne Watson and Alessandro Belmann.
26. Случај 33/76 Rewe-Zentralfinanz eG et Rewe-Zentral v Landwirtschaftskammer.
27. Случај 52/76 Luigi Benedetti v Munari F.lli s.a.s.
28. Случај 71/76 Thieffry v Conseil de l'Ordre des Avocats à la Cour de Pans.
29. Случај 107/76 Hoffmann-La Roche AG v Centrafarm Vertriebsgesellschaft Pharmazeutischer Erzeugnisse mbH.
30. Спојени случајеви 117/76 и 16/77 Albert Ruckdeschel & Co. and Hansa-Lagerhaus Stöh & Co. v Hauptzollamt Hamburg-St. Annen; Diamalt AG v Hauptzollamt Itzehoe.
31. Случај 125/76 Enterprise Peter Cremer v Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung.
32. Случај 5/77 Tedeschi v Denkavit.
33. Случај 106/77 Amministrazione delle finanze dello stato v Simmenthal.
34. Случај 135/77 Robert Bosch GmbH v Hauptzollamt Hildesheim.
35. Случај 13/78 Joh. Eggers Sohn & Co. V Freie Hansestadt Bremen.
36. Случај 15/78 Société Générale Alsacienne de Banque SA. v Walter Koestler.
37. Случај 120/78 Rewe-Zentral AG v Bundesmonopol Verwaltung für Branntwein.
38. Случај 175/78 Regina v Vera Ann Saunders.
39. Случај 61/79 Dankevit Italiana.
40. Случај 66/79 Salumi.
41. Случај 140/79 Chemical Farmaceutici.
42. Случај 730/79 Philip Morris Holland BV v Commission of the European Communities.
43. Случај 66/80 SpA International Chemical Corporation v Amministrazione delle finanze dello Stato
44. Спојени случајеви 142-143/80 Amministrazione delle finanze dello Stato v Essevi Spa and Carlo Salengo.
45. Случај 158/80 Rewe.
46. Случај 244/80 Pasquale Foglia v Mariella Novello.
47. Случај 246/80 C. Broekmeulen v Huisarts Registratie Commissie.
48. Случај 15/81 Gaston Schul Douane Expedituer BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Roosendaal.
49. Случај 17/81 Pabst & Richarz KG v Hauptzollamt Oldenburg.
50. Случај 53/81 D. M. Levin v Staatssecretaris van Justice.
51. Случај 102/81 Nordsee Deutsche Hochseefischerei GmbH v Reederei Mond Hochseefischerei Nordsteren AG & Co. KG.
52. Случај 104/81 Hauptzollamt Mainz v C.A. Kupferberg & Cie KG a.A.
53. Случај 283/81 Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v Ministry of Health.
54. Случај 35-36/82 Elestina Esselina Christina Morson v State of the Netherlands and Head of the Plaatselijke Politie and Sewradjie Jhanjan v State of Netherlands.
55. Случај 199/82 Amministrazione delle Finanze dello Stato v SpA San Giorgio.
56. Случај 51/83 Commission of the European Communities v Italian Republic.
57. Случај 240/83 Procureur de la République v Association de défense des brûleurs d'huiles usages (ADBHU)
58. Случај 270/83 Commission of The European Communities v French Republic.
59. Случај 290/83 Commission of the European Communities v French Republic.
60. Случај 294/83 Parti écologiste "Les Verts" v European Parliament.
61. Случај 18/84 Commission of the European Communities v French Republic.
62. Случај 103/84 Commission of the European Communities v Italian Republic.

63. Случај 137/84 Ministère Public v Robert Heinrich Maria Mutsch.
64. Случај 234/84 Kingdom of Belgium v Commission of the European Communities.
65. Случај 66/85 Deborah Lawrie-Blum v Land Baden – Württemberg.
66. Случај 338/85 Fratelli Pardini SpA v Ministero del Commercio con l'Estero and Banca Toscana (Lucca branch).
67. Случај 415/85 Commission v Ireland.
68. Случај 12/86 Meryem Demirel v Stadt Schwäbisch Gmünd.
69. Случај 24/86 Vincent Blaizot v University of Liège and others.
70. Случај 74/86 Commission of the European Communities v Federal Republic of Germany.
71. Случај 299/86 Criminal proceedings against Rainer Drexel.
72. Случај 349/87 Elissavet Paraschi v Landesversicherungsanstalt Wuerttemberg.
73. Случај 81/87 The Queen v H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue ex parte Daily Mail and General Trust PLC.
74. Случај 247/87 Star Fruit Company SA v Commission of the European Communities.
75. Случај 30/88 Hellenic Republic v Commission of the European Communities.
76. Случај 64/88 Commission of the European Communities v French Republic.
77. Случај 69/88 H. Krantz GmbH & Co. v Ontvanger der Directe Belastingen and Netherlands State.
78. Случај 103/88 Fratelli Costanzo SpA v Comune di Milano.
79. Случај 165/88. ORO Amsterdam Beheer BV and Concerto BV v Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam.
80. Случај 175/88 Klaus Biehl, of Aachen (Federal Republic of Germany) v Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg.
81. Спојени случајеви 297/88 и 197/89 Massam Dzodzi v Belgian State.
82. Случај 322/88 Salvatore Grimaldi v Fonds des maladies professionnelles.
83. Случај 358/88 Oberhausener Kraftfutterwerk Wilhelm Hopermann GmbH, Oberhausen v Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung, Frankfurt am Main.
84. Случај 10/89 SA CNL-Sucal NV v Hag GF AG.
85. Случај 49/89 Corsica Ferries France v Direction générale des douanes francaises.
86. Случај 192/89 S. Z. Sevince v Staatssecretaris van Justitie.
87. Случај 213/89 The Queen v Secretary of State for transport ex parte: Factortame Ltd and Others
88. Случај 246/89 Commission v United Kingdom.
89. Случај 260/89 Elliniki Radiophonia Tiléorassi AE and Panellinia Omospondia Syllogon Prossopikou v Dimotiki Etairia Piroforissis and Sotirios Kouvelas and Nicolaos Avdellas and others.
90. Случај 288/89 Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda and others v Commissariaat voor de Media.
91. Случај 339/89 Alsthom Atlantique SA and Compagnie de construction mécanique Sulzer SA, Union des assurances de Paris.
92. Случај 357/89, V. J. M. Raulin p. Minister van Onderwijs en Wetenschappen.
93. Спојени случајеви 6/90 и 9/90 Andrea Francovich v Republica Italia and Daniela Bonifaci v Republica Italia.
94. Спојени случајеви 259/91, 331/91 и 332/91 Pilar Allué and Carmel Mary Coonan and others v Università degli studi di Venezia and Università degli studi di Parma.
95. Случај 163/90 Administration des Douanes Indirect v Léopold Legros and others.
96. Случај 195/90 Commission of the European Communities v Federal Republic of Grmany.
97. Случај 200/90 Dansk Denkavit ApS and P. Poulsen Trading ApS, supported by Monsanto-Searle A/S v Skatteministeriet.
98. Случај 204/90 Hanns-Martin Bachmann v Belgian State.
99. Случај 208/90 Theresa Emmott v Minister for Social Walfer and Attornez General.
100. Случај 300/90 Commission v Belgium.
101. Случај 101/91 Commission of the European Communities v Italian Republic.
102. Случај 112/91 Hans Werner v Finanzamt Aachen-Innenstadt.
103. Случај 267/91 Bernard Keck and Daniel Mithouard.
104. Случај 312/91 Metalsa Sri.

105. Случај 330/91 The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG.
106. Случај 387/92 Banco de Crédito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA v Ayuntamiento de Valencia.
107. Случај 422/92 Commission of the European Communities v Federal Republic of Germany.
108. Случај 1/93 Halliburton Services BV v Staatssecretaris van Financiën.
109. Случај 19/92 Dieter Kraus v Land Baden-Württemberg.
110. Случај 23/93 TV10 SA v Commissariaat voor de Media.
111. Случај 42/93 Kingdom of Spain v Commission of the European Communities.
112. Спојени случајеви 46/93 и 48/93 Brasserie du Pêcheur SA v Federal Republic of Germany and The Queen v Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd and Others.
113. Случај 57/93 Anna Adriaantje Vroege v NCIV Instituut voor Volkshuisvesting BV and Stichting Pensioenfonds NCIV.
114. Случај 132/93 Volker Steen v Deutsche Bundespost.
115. Случај 151/93 M. Voogd Vleesimport en-export BV.
116. Случај 272/92 Maria Chiara Spotti v Freistaat Bayern.
117. Случај 279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker.
118. Случај 312/93 Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS v Belgian State.
119. Случај 367/93 FG Roders v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen.
120. Спојени случајеви 430/93 и 431/93 Jeroen van Schijndel and Johannes Nicolaas Cornelis van Veen v Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten.
121. Случај 465/93 Atlanta Fruchthandelsgesellschaft mbH and Others v Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft.
122. Случај 484/93 Peter Svensson and Lena Gustavsson v Ministre du Logement et de l'Urbanisme.
123. Случај 39/94 Syndicat Français de l'Express International (SFEI) and Others v La Poste and Others.
124. Случај 55/94 Reinhard Gebhard v Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano.
125. Случај 80/94 G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen.
126. Случај 107/94 P. H. Asscher v Staatssecretaries van Financiën.
127. Случај 151/94 Commission of the European Communities v Grand Duchy of Luxembourg.
128. Спојени случајеви 163/94, 165/94 и 250/94 krivični postupak protiv Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Díaz Jiménez and Figen Kapanoglu.
129. Спојени случајеви 197/94 и 252/94 Société Bautiaa v Directeur des Services Fiscaux des Landes and Société Française Maritime v Directeur des Services Fiscaux du Finistère.
130. Случај 237/94 John O'Flynn v Adjudication Officer.
131. Случај 272/94 Criminal proceedings against Michel Guiot and Climatec SA, as employer liable at civil law.
132. Случај 18/95 F.C. Terhoeve v Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland.
133. Случај 28/95 A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2.
134. Случај 32/95 Lisrestal and Others.
135. Случај 53/95 Inasti (Institut National d'Assurances Sociales pour Travailleurs Indépendants) v Hans Kemmler.
136. Случај 66/95 The Queen v Secretary of State for Social Security, ex parte Eunice Sutton.
137. Случај 70/95 Sodemare SA et al. v Regione Lombardia.
138. Спојени случајеви 192/95 до 218/95 Comateb and Others.
139. Случај 250/95 Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions.
140. Случај 301/95 Commission v Germany.
141. Случај 54/96 Dorsch Consult Ingenieurgesellschaft mbH v Bundesbaugesellschaft Berlin mbH.
142. Спојени случајеви 64/96 и 65/96 Land Nordrhein-Westfalen v Kari Uecker and Vera Jacquet v Land Nordrhein-Westfalen
143. Случај 118/96 Safir.
144. Случај 157/96 The Queen v Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, Commissioners of Customs & Excise, ex parte National Farmers' Union, David Burnett and Sons Ltd, R. S. and E. Wright Ltd, Anglo Beef Processors

- Ltd, United Kingdom Genetics, Wyjac Calves Ltd, International Traders Ferry Ltd, MFP International Ltd, Interstate Truck Rental Ltd and Vian Exports Ltd.
145. Спoјени случајeви T-185/96, T-189/96 and T-190/96, Riviera Auto Service Établissements Dalmasso SA.
  146. Случај 231/96 Edilizia Industriale Siderurgica v Ministero delle Finanze.
  147. Случај 262/96 Sema Sürül v Bundesanstalt für Arbeit.
  148. Случај 264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) and Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes).
  149. Случај 336/96 Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin.
  150. Случај 126/97 Eco Swiss China Time Ltd v Benetton International NV.
  151. Случај 224/97 Erich Ciola v Land Lorarlberg.
  152. Случај 254/97 Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France, Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA and Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires Sociales, Ministère de l'Économie et des Finances, Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation.
  153. Случај 294/97 Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna.
  154. Случај 307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt.
  155. Случај 311/97 Royal Bank of Scotland plc v Ellinko Dimosio (Greek State).
  156. Случај 391/97 Frans Gschwind v Finanzamt Aachen-Außenstadt.
  157. Случај 435/97 World Wildlife Fund v Automome Provinz Bozen.
  158. Случај 439/97 Sandoz Gmbh v Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland.
  159. Случај 35/98 Staatssecretaris van Financien v Verkooijen.
  160. Случај 37/98 The Queen v Secretary of State for the Home Department, ex parte Abdulnasir Savas.
  161. Случај 55/98 Vestergaard.
  162. Случај 78/98 Shirelz Preston and Others v Wolverhampton Healthcare NHS Trust.
  163. Случај 200/98 X AB, Y AB v Riksskatteverket.
  164. Случај 251/98 C. Baars v Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem.
  165. Случај 281/98 Roman Angonese v Cassa di Risparmio di Bolzano SpA.
  166. Спoјени случајeви 397/98 и 410/98, Metallgesellschaft Ltd and Others, Hoechst AG, Hoechst UK Ltd v Commissioners of Inland Revenue, H.M. Attorney General.
  167. Случај 87/99 Patrick Zurstrassen and Administration des Contributions Directes.
  168. Случај 110/99 Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas.
  169. Случај 135/99 Ursula Elsen v Bundesversicherungsanstalt für Angestellte.
  170. Случај 141/99 Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID) v Belgische Staat.
  171. Случај 160/99 Commission of the European Communities v French Republic.
  172. Случај 309/99 J. C. J. Wouters, J. W. Savelbergh and Price Waterhouse Belastingadviseurs BV v Algemene Raad van de Nederlandse Orde van Advocaten, intervenier: Raad van de Balies van de Europese Gemeenschap.
  173. Случај 390/99 Canal Satélite Digital SL v Administración General del Estado.
  174. Случај 17/00 François De Coster v Collège des bourgmestres et échevins de Watermael-Boitsfort.
  175. Случај 136/00 Rolf Dieter Danner.
  176. Случај 137/00 The Queen v The Competition Commission, Secretary of State for Trade and Industry and The Director General of Fair Trading, ex parte Milk Marque Ltd and National Farmers' Union.
  177. Случај 162/00 Land Nordrhein-Westfalen v Beata Pokrzepowicz-Meyer.
  178. Случај 208/00 Überseering BV v Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC).
  179. Случај 324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt.
  180. Случај 385/00 F. W. L. de Groot v Staatssecretaris van Financiën.
  181. Случај 453/00 Kuhne & Heitz v Productschap voor Pluimvee en Eieren.
  182. Случај 171/01 Wählergruppe "Gemeinsam Zajedno/Birlikte Alternative und Grüne GewerkschafterInnen/UG", and Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit and Others.
  183. Случај 147/01 Weber's Wine World Handles GmbH and Others v Abgabenberufubgskommission Wien.
  184. Случај 168/01 Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën.
  185. Случај 207/01 Altair Chimica SpA v ENEL Distribuzione SpA.

186. Случај 224/01 Gerhard Köbler v Republik Österreich.
187. Случај 234/01 Arnoud Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord.
188. Случај 338/01 Commission of the European Communities v Council of the European Union.
189. Случај 452/01 Margarethe Ospelt and Schlössle Weissenberg Familienstiftung.
190. Случај 9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.
191. Случај 34/02 Sante Pasquini v Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS).
192. Случај 71/02 Herbert Karner Industrie-Auktionen GmbH v Troostwijk GmbH.
193. Случај 299/02 Commission of the European Communities v Kingdom of Netherlands.
194. Случај 319/02 Petry Mannien.
195. Случај 315/02, Anneliese Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol.
196. Случај 334/02 Commission of the European Communities v French Republic.
197. Случај 365/02 Marie Lindfors.
198. Случај 17/03 Vereniging voor Energie, Milieu en Water, Amsterdam Power Exchange Spotmarkt BV, Enco NV v Directeur van de Dienst uitvoering en toezicht energie.
199. Случај 60/03 Wolff & Müller GmbH & Co. KG v José Filipe Pereira Félix.
200. Случај 88/03 Portuguese Republic v Commission of the European Communities.
201. Случај 153/03 Caisse nationale des prestations familiales v Ursula Schwarz, née Weide.
202. Случај 169/03 Florian W. Wallentin v Riksskatteverket.
203. Случај 173/03 Traghetti del Mediterraneo SpA in Liquidation v Italian Republic.
204. Случај 253/03 CLT-UFA V Finanzamt Köln-West.
205. Случај 265/03 Igor Simutenkov v Ministerio de Educación y Cultura and Real Federación Española de Fútbol.
206. Случај 376/03 D. v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.
207. Случај 403/03 Egon Schempp v Finanzamt München V.
208. Случај 446/03 Marks & Spencer plc v David Haisly (HM Inspector of Taxes).
209. Случај 475/03 Banco popolare di Cremona Soc. Coop. Arl v Agenzia Entrate Ufficio Cremona.
210. Случај 495/03 Intermodal Transports BV v Staatssecretaris van Financiën.
211. Случај 513/03 Heirs of M.E.A. Hilten-van der Heijden v Inspecteur van de Belastingdiens/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heelen.
212. Случај 148/04 Unicredito Italiano SpA v Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1.
213. Случај 150/04 Commission of the European Communities v Denmark.
214. Случај 154/04 Commission v Kingdom of Denmark.
215. Случај 196/04 Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue.
216. Случај 265/04 Margaretha Bouanich V Skatteverket.
217. Случај 290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel.
218. Случај 292/04 Wienand Meilicke, Heidi Crista Weyde and Marina Stöffler v Finanzamt Bonn-Innenstadt.
219. Случај 341/04 Eurofood IFSC Ltd.
220. Случај 345/04 Centro Equestre de Lezíria Grande Lda v Bundesamt für Finanzen.
221. Случај 346/04 Robert Hans Conijn v Finanzamt Hamburg-Nord.
222. Случај 347/04 Rewe Zentralfinanz eG v Finanzamt Köln-Mitte.
223. Случај 374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue.
224. Спојени случајеви 392/04 и 422/04, i-21 Germany GmbH (C-392/04) and Arcor AG & Co. KG (C-422/04) v Bundesrepublik Deutschland.
225. Случај 386/04 Walter Stauffer Случај 446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue.
226. Случај 433/04 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium.
227. Случај 452/04 Fidium Finaz AG v Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht.
228. Случај 470/04 N. v Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo.
229. Случај 471/04 Finanzamt Offenbach am Main-Land v Keller Holding GmbH.
230. Случај 492/04 Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH v Finanzamt Emmendingen.

231. Случај 513/04 Mark Kerckhaert and Bernadette Morres v Belgian State.
232. Случај 520/04 Pirkko Marjatta Turpeinen.
233. Случај 524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue.
234. Случај 101/05 Skatteverket v A.
235. Случај 150/04 Commission of the European Communities v Denmark.
236. Случај 157/05 Winfried L. Holböck v Finanzamt Salzburg-Land.
237. Случај 170/05 Dankevit International BV and Dankevit france SARL v Ministre de l'Économie des Finances et de l'Industrie.
238. Случај 201/05 The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue.
239. Случај 228/05 Stradasfalti Srl v Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento.
240. Случај 231/05 Oy AA.
241. Случај 298/05 Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt.
242. Случај 345/05 Commission of the European Communities v Portuguese Republic.
243. Случај 379/05 Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam.
244. Случај 432/05 Unibet (London) Ltd and Unibet (international) Ltd v Justitiekanslern.
245. Случај 464/05 Maria Geurts, Dennis Vogten v Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat.
246. Случај 182/06 État du Grand-Duché de Luxembourg v Hans Ulrich Lakebrink and Katrin Peters-Lakebrink.
247. Случај 194/06 Staatssecretaris van Financiën v Orange European Smallcap Fund NV
248. Случај 210/06 Cartesio Oktató és Szolgáltató bt.
249. Случај 212/06 Government of the French Community, and Walloon Government v Flemish Government.
250. Случај 293/06 Deutsche Shell GmbH v Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg.
251. Случај 414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG v Finanzamt Heilbronn.
252. Случај 443/06 Eika Waltraud Ilse Hollmann v Fazenda Pública.
253. Случај 527/06 R.H.H. Renneberg v Staatssecretaris van Financiën.
254. Случај 11/07 Eckelkamp.
255. Случај 157/07 Finanzamt für Körperschaften III in Berlin v Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH.
256. Случај 318/07 Hein Persche v Finanzamt Lüdenscheid.
257. Случај 418/07 Société Papillon v Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique.
258. Случај 544/07 Uwe Rüffler v Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu.
259. Случај 562/07 Commission of the European Communities v Kingdom of Spain.
260. Случај 67/08 Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren.
261. Случај 105/08 European Commission v Portuguese Republic.
262. Случај 128/08 Jacques Damseaux v État belge.
263. Спојени случајеви 155/08 X and 157/08 E. H. A. Passenheim-van Schoot v Staatssecretaris van Financiën.
264. Случај 182/08 Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG v Finanzamt München II.
265. Случај 337/08 X Holding BV v Staatssecretaris van Financiën.
266. Случај 155/09 European Commission v Hellenic Republic.
267. Случај 318/10 Société d'investissement pour l'agriculture SA (SAIT) v État Belge.
268. Случај 498/10 X NV v Staatssecretaris van Financiën.
269. Случај 31/11 Marianne Scheunemann v Finanzamt Bremerhaven.

#### **Суд правде ЕУ – мишљења АГ (по хронолошком реду):**

1. Мишљење АГ Dutheil de Lamoignon у случају 11/70 Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, Frankfurt-am-Main.
2. Мишљење АГ Mr Trabucchi у случају 4/73 Nold v Commission.
3. Мишљење АГ Capotorti у случају 283/81 S.R.L. CILFIT and Lantificio di Gavardo S.P.A. v Ministry of Health.

4. Мишљење AG у случају 231/89 Gmurzynska-Bscher v Oberfinanzdirektion Köln.
5. Мишљење AG Darmon у случају 132/93 Volker Steen v Deutsche Bundespost.
6. Мишљење AG Léger у случају 80/94 G.H.E.J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen.
7. Мишљење AG Lenz у случају 250/95 Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions.
8. Мишљење AG Jakobs у случају 338/95 Wiener SI GmbH and Hauptzollamt Emmerich.
9. Мишљење AG Mischo у случају 307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt.
10. Мишљење (прво) AG La Pergola у случају 35/98 Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen.
11. Мишљење AG Fennelly у случају 190-98 Volker Graf v Filzmoser Maschinenbau GmbH.
12. Мишљење AG Jacobs у случају 136/00 Rolf Dieter Danner.
13. Мишљење AG Alber у случају 168/01 Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën.
14. Мишљење AG Léger у случају 234/01 Arnoud Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord.
15. Мишљење AG Kokott у случају 319/02 Petri Manninen.
16. Мишљење AG Kokott у случају 242/03 Ministre des Finances V Jean-Claude Weidert and Elisabeth Paulus.
17. Мишљење AG Geelhoed у случају 403/03 Egon Schempp v Finanzamt München.
18. Мишљење AG Stix-Hackl у случају 495/03 Intermodal Transports BV v Staatssecretaris van Financiën.
19. Мишљење AG Léger у случају 513/03 Heirs of M.E.A. van Hilten-van der Heijden v Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.
20. Мишљење AG Léger у случају 196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue.
21. Мишљење AG Léger у случају 290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel.
22. Мишљење AG Léger у случају 346/04 Robert Hans Conijn v Finanzamt Hamburg-Nord.
23. Мишљење AG Geelhoed у случају 374/04 Test Claimants in Class IV ACT Group Litigation (Pirelli, Essilor and Sony) и Test Claimants in Class IV ACT Group Litigation (BMW) v Commissioners of Inland Revenue.
24. Мишљење AG Tiziano у случају 433/04 Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium.
25. Мишљење AG Geelhoed у случају 446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue.
26. Мишљење AG Kokott у случају 470/04 N. v Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo.
27. Мишљење AG Geelhoed у случају 513/04 Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v Belgische Staat.
28. Мишљење AG General Geelhoed у случају 170/05 Denkavit International.
29. Мишљење AG Mengozzi у случају 298/05 Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt.
30. Мишљење AG Menegozzi у случају 182/06, État du Grand-Duché de Luxembourg v Hans Ulrich Lakebrink and Katrin Peters-Lakebrink.
31. Мишљење AG Menegozzi у случају 318/07 Hein Persche v Finanzamt Lüdenscheid.
32. Мишљење AG Kokott у случају 337/08 X Holding BV v Staatssecretaries van Financiën.
33. Мишљење AG Kokott у случају 498/10 X NV v Staatssecretaris van Financiën.

#### **Суд ЕФТА:**

1. E-1/04 Fokus Bank ASA v The Norwegian State, represented by Skattedirektoratet (the Directorate of Taxes).

#### **Европски суд за људска права:**

1. Случај Darby v Sweden, Application no. 11581/85.
2. Случај Eko-Elda AVEE v Greece, 9. March 2003.
3. Случај Intersplav v Ukraine, 9. January 2007.
4. Случај „Bulves“ AD v Bulgaria, 22. January 2009.

#### **Национални судови:**

1. П. бр. 2344/09 Основни суд у Подгорици, Гж. бр. 1653/10-09 Виши суд у Подгорици.
2. Рев. бр. 1395/10 Врховни суд Црне Горе.
3. Гж. бр. 1653/10-09 Виши суд у Подгорици.

4. Одлука Уставног суда Црне Горе, У-I бр. 15/12 и 17/12. 9. октобар 2012.
5. Одлука Уставног суда Црне Горе, У-I бр. 27/10, 30/10 и 34/10, 24. март 2011.
6. Одлука Уставног суда Црне Горе, У-I бр. 1/11, 24. новембар 2011.
7. Одлука Уставног суда Црне Горе, У-I бр. 15/12 и 17/12 од 9.10.2012.
8. Одлука Уставног суда Црне Горе, У. бр.67/09, 17. јул 2009.
9. Одлука Уставног суда Црне Горе, У. бр. 86/08, 43/09, 103/09 и 108/09, 24. децембар 2009.
10. Одлука Уставног суда Црне Горе У-I бр. 8/11, 22. март 2012.
11. Одлука Уставног суда Црне Горе У- I бр. 3/09, 26. децембар 2012.
12. Одлука Уставног суда Црне Горе У-I бр. 2/10, 14. октобар 2010.
13. Одлука Уставног суда Црне Горе У. бр. 104/07. 28. јануар 2010.
14. Одлука Уставног суда Црне Горе У. бр. 12/07, 29. март 2007.
15. Одлука Уставног суда Србије IV-275/2002, 27.11.2003.
16. Одлуке Уставног суда Хрватске U-I-925/95 и U-I-950/96.
17. Одлука Врховног суда САД, McCulloch v Maryland, 17 U.S. 316 (1819).
18. Одлука Врховног суда САД, Edwards v California, 314 U.S. 160 (1941).

### **III - Легислатива:**

19. Declaration on the nationality of the Member State, Official Journal C 191, 29 July 1992.
20. Directive 70/50 of 22. Decembar 1969, Official Journal 1970 (I).
21. Europe Agreement establishing an association between the European Communities and their Member States, of the one part, and the Republic of Hungary, of the other part, Brussels, 16.12.1991.
22. Закон о Уставном суду, "Сл. лист Црне Горе", бр. 64/08 од 27.10.2008.
23. Закон о управном спору „Сл. лист Црне Горе“ бр. 60/03.
24. Закон о судовима "Сл. лист РЦГ", бр. 05/02, 49/04, 22/08, 39/11.
25. Закон о парничном поступку, „Службени лист Републике Црне Горе“, бр. 22/2004, бр. 76/06.
26. Закон о посредовању, „Службени лист Републике Црне Горе“ бр. 30/05.
27. Закон о таксама на приступ одређеним услугама од јавног интереса и на употребу дуванских производа и акустичних и електро акустичних уређаја, Службени гласник Црне Горе, бр. 28/12, 05.06.2012.
28. Закон о управном спору, "Службени лист РЦГ", бр. 60/03.
29. Закон о општем управном поступку, Службени лист РЦГ, бр. 60/2003 од 28.10.2003.
30. Закон о пореској администрацији, "Службени лист РЦГ", бр. 65/01 и 80/04 и "Службени лист ЦГ", број 20/11.
31. Закон о облигационим односима, "Сл. лист Црне Горе", бр. 47/08 од 07.08.2008, 04/11 од 18.01.2011.
32. Закон о општем управном поступку, Службени лист РЦГ, бр. 60/2003 од 28.10.2003.
33. Закон о зарадама и другим примањима државних и јавних функционера, Службени лист Црне Горе, бр. 33/8.
34. Закон о порезу на добит, „Народне новине“ бр. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12.
35. Закон о страним инвестицијама, "Сл. лист Црне Горе", бр. 18/11 од 01.04.2011.
36. Закон о привредним друштвима, "Сл. лист РЦГ", бр. 06/02 од 08.02.2002, "Сл. лист ЦГ", бр. 17/07 од 31.12.2007, 80/08 од 26.12.2008, 40/10 од 22.07.2010, 73/10 од 10.12.2010, 36/11 од 27.07.2011, 40/11 од 08.08.2011.
37. Закон о порезу на добит правних лица, "Сл. лист РЦГ", бр. 65/01 и 80/04 и "Сл. лист ЦГ", бр. 40/08, 86/09 и 14/12.
38. Закон о provedби споразума о стабилизацији и придруживању, „Народне новине“, Међународни уговор, бр. 15/2001.
39. Закон о порезу на доходак физичких лица, "Службени лист РЦГ", бр. 65/01, 37/04 и 78/06 и "Службени лист ЦГ", број 86/09, 40/11 и 12/12.
40. Закон о порезу на добит, НН 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12.
41. Закон о порезу на добит правних лица, «Службени гласник РС», бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04 и 18/10.

42. Закон о потврђивању Уговора између Црне Горе и Ирске о избјегавању двоструког опорезивања и спречавању плаћања пореза на доходак, [http://www.mif.gov.me/biblioteka/ugovori\\_o\\_izbjegavanju\\_dvostrukog\\_oporezivanja](http://www.mif.gov.me/biblioteka/ugovori_o_izbjegavanju_dvostrukog_oporezivanja)
43. Закон о Порезу на додату вриједност, "Сл. лист РЦГ", бр. 65/01 од 31.12.2001, 12/02 од 15.03.2003, 38/02 од 26.07.2002, 72/02 од 31.12.2002, 21/03, 31.03.2003, 76/05 од 16.12.2005, 04/06 од 27.01.2006 и "Сл. лист Црне Горе", бр. 16/07 од 27.12.2007, 73/10 од 10.12.2010, 40/11 од 08.08.2011.
44. Закон о порезу на доходак физичких лица, "Службени лист РЦГ", бр. 65/01, 37/04 и 78/06 и "Службени лист ЦГ", број 86/09, 40/11 и 12/12.
45. Закон о привредним друштвима, "Сл. лист РЦГ", бр. 06/02 од 08.02.2002, "Сл. лист ЦГ", бр. 17/07 од 31.12.2007, 80/08 од 26.12.2008, 40/10 од 22.07.2010, 73/10 од 10.12.2010, 36/11 од 27.07.2011, 40/11 од 08.08.2011.
46. Закон о страним инвестицијама, "Сл. лист Црне Горе", бр. 18/11 од 01.04.2011.
47. Закон о порезу на промет непокретности, "Службени лист Републике Црне Горе", број 69/03 и Службени лист Црне Горе, број 17 /07.
48. Закон о порезима на имовину, Службени гласник РС, бр. 26/01; Службени лист СРЈ, бр. 42/02; Службени гласник РС, бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10 и 24/11.
49. Закон невладиним организацијама, "Сл. лист Црне Горе", бр. 39/11 од 04.08.2011.
50. Образложење Предлога измјена и допуна Закона о порезу на доходак физичких лица, бр. 03-12159, Подгорица 16.12.2011.
51. Правилник о коришћењу олакшице по основу пореза на добит правних лица у недовољно развијеним општинама, Службени лист РЦГ, бр. 3/03.
52. Породични законик, "Службени лист Републике Црне Горе", бр. 1/2007.
53. Protocol to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, Paris, 20.III.1952.
54. Rules of Procedure of the Courte of Justice of the European Communities, Official Journal L 176/7 sa amandmanima Officila Journal L 203/19.
55. Споразум о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица и Републике Црне Горе, <http://durbin.cdtmn.org/durbin/images/dokumenta/SSP.CG.i.EU.pdf>
56. Споразум о стабилизацији и придруживању између Републике Хрватске и Еуропских заједница и њихових држава чланица, <http://www.poslovniforum.hr/eu/ssp.asp>
57. Споразум о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица и Републике Србије, [http://www.pks.rs/SADRZAJ/Files/SSP%20ssp\\_prevod\\_sa\\_anexima.pdf](http://www.pks.rs/SADRZAJ/Files/SSP%20ssp_prevod_sa_anexima.pdf)
58. Закон о трговачким друштвима „Народне новине“, број 152/11
59. Statute of the Court of Justice of the European Union, Official Journal, C 83/210.
60. Stabilisation and Association Agreement between the European Communities and their Member States and the Republic of Montenegro, Luxembourg, 15. October 2007.
61. Treaty constituting the ECSC — Protocol on the privileges and immunity accorded the Community (Paris, 18 April 1951).
62. Устав Црне Горе, „Сл. лист Црне Горе“ 01/07.
63. Устав Белгије, [http://www.dekamer.be/kvvcr/pdf\\_sections/publications/constitution/grondwetEN.pdf](http://www.dekamer.be/kvvcr/pdf_sections/publications/constitution/grondwetEN.pdf)
64. Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code (OJ L 302, 19.10.1992).
65. Council Regulation (EEC) No 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code (OJ L 253, 11.10.1993).
66. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal of the European Union, L 347/1, 11.12.2006.
67. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Official Journal of the European Union, L 9/12, 14.1.2009.
68. Consolidated Version of the Treaty Establishing the European Community, Official Journal of the European Union, C321, 29.12.2006.

69. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union, Official Journal of the European Union, C 83/1, 30.03. 2010.
70. Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, Official Journal of the European Communities, 98/C, 384/03, 10.12.98.
71. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast), Official Journal of the European Union, L 345/8, 29.12.2011.
72. Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States (codified version), Official Journal of the European Union, L 310/34, 25.11.2009.
73. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, Official Journal of the European Union, L 157/49, 26.6.2003.
74. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, Official Journal of the European Union, L 157/38, 26.6.2003.
75. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, L 64/1, 11.3.2011.
76. Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation
77. Council Directive 2008/55/EC of 26 May 2008 on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures (Codified version), Official Journal of the European Union, L 150/28, 10.6.2008.
78. Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties.
79. Council Directive 2001/44/EC of 15 June 2001 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties and in respect of value added tax and certain excise duties.
80. Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE).
81. Council Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy (98/C 2/01) OJ 6.1.98.
82. Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, Official Journal L 225 , 20/08/1990 P. 0010 - 0024
83. COM (2011) 864 final, Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU, Brussels, 15.12.2011.
84. COM (2012) 35 final, Proposal for a Council Regulation on the Statute for a European Foundation (FE), Brussels, 8.2.2012.
85. Council Regulation (EEC) No. 1612/68 of 15 October 1968 on freedom of movement for workers within the Community, OJ English Special Edition 1968 (II).
86. Council Directive of 24 June 1988 for the implementation of Article 67 of the Treaty (88/361/EEC)
87. Commission communication to the European Parliament and the European Ombudsman on relations with the complainant in respect of Infringements of Community law, Official Journal, (COM(2002) 141 final), 10.10.2002.
88. Commission communication to the European Parliament and the European Ombudsman on relations with the complainant in respect of Infringements of Community law, COM(2002) 141 final, Brussels, 20.3.2002.
89. Commission Communication „Implementation of Article 260(3) TFEU“ SEC (2010)1371.
90. Council Directive 69/335/EEC of 17 July 1969 concerning indirect taxes on the raising of the capital.

## БИОГРАФИЈА

Илија Вукчевић је рођен 6. јануара 1979. године у Подгорици, гдје је завршио основну школу Милорад Муса Бурзан, као и Гимназију Слободан Шкеровић. Дипломирао је на Правном факултету Универзитета Црне Горе 2003. године. Академски назив магистра правних наука стекао је на Правном факултету Универзитета у Београду, гдје је 2007. године, под менторством Проф. др Дејана Поповића, одбранио магистарску тезу под називом “Контролисана инострана компанија у упоредном пореском праву”.

Вукчевић је Извршни директор НВО Института за правне студије из Подгорице, и кореспондент *International VAT Monitor* за Црну Гору (*International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam*). Такође, ради као менаџер правне и кадровске службе Казина Авала у Будви. У периоду 2003-2012. године радио је као сарадник у настави на Универзитету Црне Горе на Правном факултету у Подгорици, као и на Факултету политичких наука. У периоду јануар-октобар 2010. године радио је као национални експерт на ЕУ пројекту „Унапређење капацитета за бољу ефикасност и функционалност рада пореске администрације Црне Горе у складу са европским стандардима“.

Вукчевић је члан Радне групе 16 (порези) за приступање Црне Горе Европској унији. Такође, члан је и Српског фискалног друштва, као и Удружења правника Црне Горе.

Са циљем формулисања радног наслова и дефинисања теме докторске дисертације, током 2010. године, у два наврата (01-31. март, и 01-30. новембар) обавио је опсежно истраживање на *Institute for Austrian and International Tax Law Vienna, Austria*. У току овог боравка имао је консултације са неким од најеминентнијих професора из области пореског права ЕУ као и међународног пореског права, прије свега, Директором Института Проф. др *Michael Lang*-ом и Проф. др *Pasquale Pistone*-ом. Након тога, у току 2011. године, поново борави на *Institute for Austrian and International Tax Law Vienna, Austria* на тромјесечном истраживању (1. август – 31. октобар). На позив академског борда *International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam*, рад наставља 2012. године током двомјесечног боравка (9. јануар – 9. март) у овој институцији у Амстердаму.

У циљу израде докторске дисертације, такође је похађао и “*ACTL Winter Course on European Direct Tax Law*”, одржан у јануару 2011. године од стране *Amsterdam Centre for Tax Law, University of Amsterdam*, као и „*CEE Vienna International Tax Law Summer School*“ у јулу 2010. године, одржаном на *Institutu for Austrian and International Tax Law* у Бечу. Био је учесник и међународних конференција “*Recent and Pending Cases at the*

*ECJ on Direct Taxation*” у новембру 2010. и 2011. године, као и “ *Tax Treaties From a Legal and Economic Perspective*” у марту 2010. године, на *Institutu for Austrian and International Tax Law* у Бечу.

Вукчевић је објавио следеће радове у релевантним научним часописима:

- 1) *CILFIT* Criteria for the *Acte Clair/ Acte Éclairé* Doctrine in Direct Tax Cases of the CJEU, *INTERTAX*, Issue 12/2012, Kluwer Law International;
- 2) Reduction of VAT in the Construction Sector in Montenegro, *International VAT Monitor*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2012, issue 3;
- 3) Повраћај пореза путем надокнаде штете у парници: Компаративна анализа судске праксе Црне Горе и Суда правде Европске уније, *Зборник Удружења правника Црне Горе, Подгорица*, 2012 (коаутор са Мијом Пешићем судијом Основног суда Подгорица);
- 4) Пореска дискриминација у контексту начела плаћања пореза према економској снази у пореском систему Црне Горе, *Зборник Правног факултета у Подгорици (Конференција посвећена дану људских права)*, 2012;
- 5) Базна компанија као средство међународног пореског планирања; *Право и Време (Копаоничка школа природног права)*, Београд, 2009;
- 6) Пореска евазија у пореском систему Црне Горе: Предлог за увођење општих анти-евазионих норми; *Зборник Правног факултета у Подгорици*, 2008;
- 7) Утањена капитализација у пореском систему Црне Горе; *Зборник Правног факултета у Подгорици*, 2008;
- 8) *Parent-Subsidiary* Директива; *Зборник Правног факултета у Подгорици*, 2007;
- 9) Уговор о оснивању Европске Заједнице као извор пореске хармонизације у комунитарном праву; *Зборник Удружења правника Црне Горе, Подгорица*, 2007.

Поред наведених, рад који је прихваћен и чека на објављивање је:

- 1) Legal Protection of the Taxpayer Before the Montenegrin Ordinary Judiciary – Case Practice of the Supreme Court and the Constitutional Court, *INTERTAX*, Kluwer Law International.

**Прилог 1.**

**Изјава о ауторству**

Потписани: **Илија В. Вукчевић**

број уписа \_\_\_\_\_

**Изјављујем**

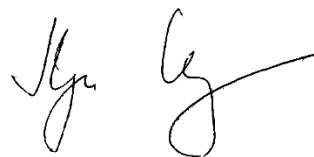
да је докторска дисертација под насловом:

**УТИЦАЈ СУДСКЕ ПРАКСЕ СУДА ПРАВДЕ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ  
НА ОБЛАСТ ОПОРЕЗИВАЊА:  
Усклађеност система директног опорезивања Црне Горе са основним слободама**

- резултат сопственог истраживачког рада,
- да предложена дисертација у целини ни у деловима није била предложена за добијање било које дипломе према студијским програмима других високошколских установа,
- да су резултати коректно наведени и
- да нисам кршио/ла ауторска права и користио интелектуалну својину других лица.

**Потпис докторанта**

У Београду, 01.10.2013. године



## Прилог 2.

### Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада

Име и презиме аутора: **Илија В. Вукчевић**

Број уписа \_\_\_\_\_

Студијски програм \_\_\_\_\_

Наслов рада: **УТИЦАЈ СУДСКЕ ПРАКСЕ СУДА ПРАВДЕ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ НА ОБЛАСТ ОПОРЕЗИВАЊА: Усклађеност система директног опорезивања Црне Горе са основним слободама**

Ментор: **Проф. др Дејан Поповић**

Потписани: **Илија В. Вукчевић**

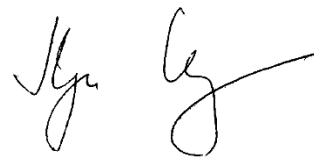
изјављујем да је штампана верзија мог докторског рада истоветна електронској верзији коју сам предао/ла за објављивање на порталу **Дигиталног репозиторијума Универзитета у Београду**.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци везани за добијање академског звања доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада.

Ови лични подаци могу се објавити на мрежним страницама дигиталне библиотеке, у електронском каталогу и у публикацијама Универзитета у Београду.

**Потпис докторанта**

У Београду, 01.10.2013. године



### Прилог 3.

#### Изјава о коришћењу

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Светозар Марковић“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду унесе моју докторску дисертацију под насловом:

**УТИЦАЈ СУДСКЕ ПРАКСЕ СУДА ПРАВДЕ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ  
НА ОБЛАСТ ОПОРЕЗИВАЊА:  
Усклађеност система директног опорезивања Црне Горе са основним слободама**

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао сам у електронском формату погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију похрањену у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду могу да користе сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons) за коју сам се одлучио.

1. Ауторство

2. Ауторство - некомерцијално

**3. Ауторство – некомерцијално – без прераде**

4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима

5. Ауторство – без прераде

6. Ауторство – делити под истим условима

(Молимо да заокружите само једну од шест понуђених лиценци, кратак опис лиценци дат је на полећини листа).

**Потпис докторанта**

У Београду, 01.10.2013. године

