

двема техникама, по правилу, не треба давати шансу у овој материји.

Иако би се могло приговорити да је ова књига пре свега значајна за англосаксонску, а због својих специфичности, каква је судска контрола уставности, можда и само за америчку јуриспруденцију, неки од Дворкинових закључака, без икакве сумње, имају вредност и за земље са континенталним правним системима. Ту посебно треба истаћи ауторов опрез спрема пренаглашеног законодавног нормирања биоетичке материје, као и потпуни зазор од кривичноправног санкционисања одређених понашања која *per se* нису неморална. Јер, ако се пође од премисе да криминализација неког понашања захтева супстантивно оправдање, из тога следи да „морално упитно право треба сачувати само за оне области у погледу којих постоји морални консензус у друштву. У супротном, ми с намером наносимо бол за понашање које многи сматрају примереним, користећи се, тако, државном силом на неморалан начин, који може бити оправдан само уз помоћ тврдње да сила твори право“.¹¹ Овај наук, који није условљен природом правног система једне земље, што правна регулатива еутаназије у Холандији довољно јасно показује,¹² истовремено треба да послужи као полазна основа за предстојећа суочавања домаће јуриспруденције са биоетичким дилемама новог доба.

Миодраг А. Јовановић

Гордана Илић-Попов
Пореско право Европске уније
(„Службени гласник“, Београд 2004, стр. 205)

Монографија др Гордане Илић-Попов, под насловом *Пореско право Европске уније*, на целовит и свеобухватан начин даје анализу различитих сегмената опорезивања на нивоу Европске уније и представља својеврстан „водич“ кроз сложену материју њеног пореског права. Књига је веома добро структурирана и сваки од њених делова је изузетно аналитично обрађен, уз коришћење одговарајућих извора права Европске уније (директиве, уредбе, одлуке и др.), као и веома богате, превасходно иностране,

¹¹ *Op. cit.*, p. 20.

¹² Видети опширније у Миодраг А. Јовановић, „Еутаназија – правно-филозофски изазов савременој јуриспруденцији“; група аутора, *Теорија, филозофија и социологија права у свету – проблеми и изазови*, Југословенско удружење за теорију, филозофију и социологију права и Савет пројекта Конституисање Србије као правне државе, Београд, 1998, стр. 238. и даље.

литературе (143 наведене библиографске јединице). Подељена је на пет делова, након чега следе кратак закључак, списак релевантних докумената у пореском праву Европске уније, разграничен према области опорезивања (посредни порези – порез на додату вредност, акцизе и порези на капитал; непосредни порези – порез на доходак грађана и порез на добит корпорација; елиминисање двоструког опорезивања; пореска сарадња) и списак коришћене литературе (стр. 195–205).

У првом делу, који носи наслов „Пореска хармонизација“ (стр. 9–57) ауторка је, пре свега, покушала да утврди какав утицај Уговор о Европској унији има на формирање пореског права Уније. Истичући да је опорезивање инструменат економске регулације којим може да се делује на потрошњу, штедњу, инвестициону активност и др., она констатује да циљ Европске уније није да „стандардизује“ националне пореске системе, већ да осигура да они буду компатибилни не само једни са другима, већ и са циљевима постављеним у Уговору о оснивању Европске заједнице. Гордана Илић-Попов посебно издваја неколико релевантних одредби из Уговора о оснивању, које имају значај за област опорезивања.

У оквиру овог дела, ауторка се бави дефинисањем појма пореске хармонизације и одређивањем њених степена. Она указује да је пореска хармонизација сложен и комплексан процес, који није увек „хармоничан“. Она би, између осталог, могла да се одреди као „поступак прилагођавања националних пореских система, како би се они усагласили са сетом заједничких економских циљева“. Ауторка је мишљења да треба испитати различите фискалне димензије хармонизације. Оне укључују: уведене порезе, начин на који су одређене пореске основице и пореске стопе, начин на који се врши администрирање порезима и др. Гордана Илић-Попов сматра да треба да постоје одређени порези који се уводе на исти начин у свим земљама у ЕУ, с тим што би земље-чланице имале слободу да, по свом избору, уведу и неке друге порезе. То, другим речима, значи да би неки порези били хармонизовани, а неки не. У сваком случају, потпуна хармонизација у овом домену, по њеном мишљењу, није могућа.

Ауторка иде корак даље и испитује да ли је пореска хармонизација уопште нужна, односно пожељна. Анализирајући различите ставове заступљене у финансијској литератури, она наводи бројне аргументе *pro et contra* пореске хармонизације, издвајајући оне који су економске и политичке природе. Што се тиче економских аргумената, изворни циљ је успостављање јединственог унутрашњег тржишта Уније, на које би се надовезала „економска и монетарна унија“. Различита пореска правила могла би да наруше такво унутрашње тржиште и да чине препреке за слободно крета-

ње добара, људи, услуга и капитала. Сем тога, она указује да уједначавање пореских система између земаља-чланица може да буде нарушено пореском конкуренцијом, пошто пореске власти појединих земаља могу да користе посебне режиме, у виду пореских олакшица, да би подстакле правна и физичка лица да се преселе на њихове територије и тамо остварују доходак, односно добит, на које се плаћа порез. У погледу политичких аргумената, један од главних „кључева“ за разумевање процеса пореске хармонизације у Европи јесте да се она схвати као саставни део много ширег и обухватнијег политичког покрета ка постизању европске интеграције.

По мишљењу Гордане Илић-Попов, пореска хармонизација не би требало да подразумева потпуно уједначавање основних елемената пореза у свим земљама-чланицама, него би допуштала постојање одређених пореских разлика између њих – до нивоа до којег такве разлике не стварају дисторзије које би угрожавале функционисање унутрашњег тржишта, при чему би се обезбедило да дођу до изражаја све предности хармонизације пореских система земаља-чланица.

У првом делу књиге ауторка такође анализира изворишта пореске хармонизације у оквирима Европске уније, издвајајући: (1) одређене одредбе конститутивног Уговора; (2) пореску конкуренцију између земаља-чланица која води спонтаној хармонизацији, пошто велике разлике у националним пореским системима, у условима када услуге јавног сектора и социјално осигурање постају све више усклађени, немају свој *raison d'être*; и (3) околност да забрана дискриминације на рачун добара, услуга, капитала, предузећа и радника из других земаља-чланица утиче на националне пореске системе. По мишљењу Гордане Илић-Попов, интеграција се може остварити не само кроз позитивно деловање (тј. координацију, вођење заједничке политике у различитим областима, хармонизацију путем директива), већ и кроз тзв. негативну интеграцију. Она се огледа у забранама оних понашања која би водила нарушавању четири основне слободе на којима почива Унија. У том контексту, ауторка студиозно приказује и анализира најновију праксу Европског суда правде у директној примени „основних слобода“ (слобода кретања добара, слобода кретања људи, слобода пружања услуга и слобода кретања капитала). Она изводи закључак да пракса Европског суда правде приморава земље-чланице да у својим националним законодавствима изостављају решења чије су последице дискриминаторске на терену остваривања „четири слободе“, изузев уколико не постоје легитимни разлози за супротно (нпр. кохезија националног пореског система). На основу анализе праксе овог суда, ауторка је закључила да постоје бројни проблеми у погледу конзистентности решења у националним по-

реским системима земаља-чланица са правом ЕУ. У више од 95% процесуираних случајева Суд је установио да испитивана национална пореска правила нису у сагласности са правом Уније. С друге стране, чињеница је да је правна несигурност још увек велика и за пореске обвезнике, и за националне законодавце, те да чак ни јасна пракса Европског суда правде није у стању да изгради порески систем ЕУ који би у потпуности одговарао захтевима јединственог тржишта.

У другом делу монографије (стр. 59–102) Гордана Илић-Попов бави се хармонизацијом у домену посредних пореза. Законодавна активност органа ЕУ до сада је била најинтензивнија баш у тој сфери – у домену пореза на додату вредност и акциза. Овакав исход је, по мишљењу ауторке, сасвим разумљив, пошто се разлике у пореском третману добара и услуга непосредно показују у успостављању фискалних баријера на простору који би требало да представља јединствено унутрашње тржиште Уније. У овом делу књиге, Гордана Илић-Попов је најпре представила правна решења у вези са порезом на додату вредност, а затим са акцизама и осталим посредним порезима (нпр. опорезивање енергената, моторних возила и увећања капитала).

Досадашњи поступак хармонизације код пореза на промет одвијао се у две фазе. У првој фази, која је била започета 1967. године, Савет Заједнице донео је већи број директива које су имале за циљ да обезбеде да се хармонизује опорезивање промета у земљама-чланицама. Њима су кумулативни свефазни порези на промет који су постојали у Немачкој, Италији, Белгији, Холандији и Луксембургу, једнофазни порези на промет у малопродаји у Данској, и једнофазни порез на промет у трговини на велико, који се примењивао у Великој Британији и Ирској, замењени јединственим пореским обликом – порезом на додату вредност (ПДВ), који се од 1954. године, истина у ограниченом обиму, примењивао у Француској. Овај нето свефазни порез на промет представља фискалну дажбину која се наплаћује у свакој фази прометног циклуса, али тако да погађа само ону вредност која је у тој фази додата од стране обвезника. Прва фаза хармонизације општег пореза на промет окончана је доношењем и имплементацијом тзв. Шесте директиве. Гордана Илић-Попов приказује основна решења садржана у овој директиви (опорезиве трансакције; место опорезивања; порески обвезник; настанак пореске обавезе; пореска основица; пореске стопе; пореска ослобођења; право на одбитак; посебни режими опорезивања, права пореских обвезника), с тим што пажљиво прати и коментарише све промене учињене у односу на иницијални текст ове директиве. Кадгод је то могуће, ауторка своје излагање поткрепљује ранијом и актуелном праксом Европског суда правде.

Друга фаза хармонизације у домену ПДВ обухвата мере којима се уклања фискална контрола на границама између земаља-чланица ЕУ. Ауторка указује на основне поставке програма, садржаног у тзв. Белој књизи, уклањања физичких баријера (нпр. царински прегледи, пасошка и имиграциона контрола, ветеринарски прегледи и др.), техничких баријера (нпр. у погледу заштите потрошача) и пореских баријера на границама између земаља-чланица. Исто тако, она указује и на касније предлоге Комисије који су се тицали уклањања пореских препрека (нпр. приближавање стопа ПДВ, увођење клириншког механизма, промена дефиниције места пружања услуге и др.). Посебну пажњу Гордана Илић-Попов посвећује Директиви о укидању пореских баријера, Директиви о поједностављењу поступка у прелазном периоду и Директиви о приближавању стопа ПДВ (коментаришући и предлог Комисије из 2003. године, у вези са рационализацијом и поједностављењем снижених стопа ПДВ). Нарочито место у анализи дато је решењима садржаним у Директиви о ПДВ у електронском пословању, коју је ауторка оценила као посебно важну за савремене услове пословања, а са аспекта елиминисања дисторзија у тржишној конкуренцији.

У наставку другог дела монографије, ауторка се бави пореском хармонизацијом у области акциза. Она истиче да правила Заједнице у домену акциза обухватају: (а) хармонизовану пореску структуру (дефиницију акцизних производа, одређивање пореске основице и пореских ослобођења); (б) пореске стопе (прописивање минималних пореских стопа, али уз дискреционо право земаља-чланица да могу да уводе сопствене стопе акциза, водећи при томе рачуна о међународном окружењу); и (в) кретање акцизних производа између земаља-чланица (режим акцизних складишта). Хармонизација акциза у оквирима ЕУ заснива се на већем броју директива, које би могле да се групишу у три целине. У првој групи налази се Директива о општим аранжманима за производе који су подвргнути акцизама, као и о држању (управљању), кретању и контроли таквих производа (тзв. Хоризонтална директива). Друга група обухвата директиве о хармонизацији структуре акциза на нафтне деривате, алкохолна пића и дуванске производе (тзв. структурне директиве). У трећу групу сврставају се директиве о апроксимацији (приближавању) стопа акциза које погађају обавезне акцизне производе (тзв. директиве о стопама). Гордана Илић-Попов детаљно и аналитично коментарише решења свих поменутих директива, поткрепљујући своја излагања праксом Европског суда правде.

Своју студиозност у истраживању пореског права Европске уније у свим његовим сегментима Гордана Илић-Попов је показала и кроз анализу осталих посредних пореза (опорезивање енергената, моторних возила и увећања капитала). Она је критички приказала

Директиву о реструктурирању основе Заједнице за опорезивање енергената и струје, указујући на везу која постоји између пореске политике и политике заштите животне средине. Надовезујући се на своја ранија излагања о слободи кретања људи, ауторка сматра да посебан значај има опорезивање моторних возила на простору Уније. У том смислу, она износи ставове Европске комисије из студије о опорезивању путничких аутомобила у ЕУ, чији је циљ да се отклоне значајне пореске препреке и дисторзије које ово опорезивање изазива у односу на слободно кретање аутомобила, па тиме и људи, унутар унутрашњег тржишта Уније. Најзад, коментарише се Директива о такси на капитал, која се плаћа приликом улагања капитала у друштва капитала. Ауторка сматра да је ова фискална дажбина, иако утиче на услове пословања друштва капитала, ипак посредног карактера. Наводећи у којим се све ситуацијама плаћа такса на капитал, она закључује да је поменута директива имала за циљ да обезбеди слободно кретање капитала између земаља-чланица.

У трећем делу (стр. 103–157) Гордана Илић-Попов наставља своју анализу хармонизације у домену непосредних пореза. Иако су дисторзије код непосредних пореза на први поглед мање видљиве, није спорно да разлике у висини пореског оптерећења чинилаца рада и капитала, које настају када се економска активност одвија у трансакцијама између земаља-чланица ЕУ, доводе до нарушавања конкуренције и слободе кретања економских фактора на унутрашњем тржишту Уније. Због тога, по мишљењу ауторке, иако не постоји непосредни правни основ за хармонизацију непосредних пореза у Унији, он може да се нађе у генералној одредби Уговора о оснивању, која начелно налаже хармонизацију где год је она неопходна да би унутрашње тржиште несметано функционисало. Од покушаја усклађивања у домену пореза на доходак физичких лица одмах се одустало, а напори Комисије и стручних кругова били су превасходно окренути ка опорезивању правних лица. Иако не пропушта да укаже на одређене препоруке које су до сада учињене у области опорезивања физичких лица (порески третман нерезидентних физичких лица; порески третман малих и средњих предузећа), разумљиво је што Гордана Илић-Попов своју пажњу концентрише првенствено на порез на добит предузећа. Она идентификује главне разлоге за хармонизацију непосредних пореза у ЕУ (нпр. уједначавање система и основних елемената пореза на добит корпорација; хармонизација пореског третмана дивиденди; елиминисање препрека код међукомпанијских исплата дивиденди, камата и ауторских накнада; олакшавање груписања компанија између земаља-чланица и др.). Ауторка сматра да су разлике у методима за елиминисање двоструког правног опорезивања, као и у системима за елиминисање, односно смањивање економског дво-

струког опорезивања дивиденди два главна питања по којима се разликују порески системи земаља-чланица у овој области опорезивања, и због тога им посвећује посебну пажњу. Гордана Илић-Попов врло аналитично даје историјски преглед хармонизације непосредних пореза у Европској заједници, почев од седамдесетих година 20. века (Нојмарков извештај, Ван ден Темпелов извештај и др.), преко првог и другог Рудинговог извештаја, па све до врло обухватне Студије Европске комисије о опорезивању компанија на унутрашњем тржишту Уније. Ауторка анализира на који начин ЕУ може да, путем пореза на добит корпорација, спречи штетну пореску конкуренцију између земаља-чланица, односно да подржи принцип слободног кретања капитала. Иако нису ретка мишљења да би хармонизација основице овог пореског облика лишила земаља-чланице могућности да извршавају економске и друге циљеве, ипак су се уобличили одређени предлози који су усмерени на постизање јединствене основице пореза на добит корпорација, када су у питању компаније које обављају пословне активности широм територије ЕУ. У том смислу, Гордана Илић-Попов критички испитује сваки од следећих учињених предлога: (1) концепт опорезивања у домаћој земљи; (2) увођење заједничке (консолидоване) пореске основице; (3) „федерални“ порез на добит компанија ЕУ; и (4) увођење јединствене, обавезне хармонизоване пореске основице. Њено је мишљење да, упркос замеркама које би се могле упутити на рачун сваког од наведених предлога, ови модели, сваки за себе, пружају могућност компанијама које послују у већем броју земаља-чланица ЕУ да свој укупни доходак обрачунавају на „ЕУ-основи“, што отклања проблеме који проистичу из чињенице да 15, односно 25 различитих националних пореских система истовремено постоје на унутрашњем тржишту Уније.

Главно место у оквиру трећег дела монографије заузима анализа пореских директива које су усвојене у области опорезивања добити корпорација. То су: Директива о пореском третману дивиденди које филијала исплаћује матичној компанији (*Parent-Subsidiary Directive*) и Директива о пореском третману статусних промена код компанија (*Merger Directive*). Гордана Илић-Попов прати најновије промене ових директива и уграђује их у своју анализу. Своје излагање у овом делу завршава указивањем на још један значајан елемент тзв. пореског пакета за спречавање штетне пореске конкуренције – реч је о Кодексу о обављању пословања (*Code of Conduct*).

Четврти део (стр. 159–171) посвећен је проблематици елиминасања економског двоструког опорезивања на нивоу Европске уније. Ауторка је детаљно приказала Директиву о опорезивању камата и ауторских накнада и Директиву о опорезивању прихода од штедне. Ове две директиве су, такође, обухваћене напред по-

менути „пореским пакетом“. Укидањем пореза по одбитку на камате и ауторске накнаде исплаћене у односима између повезаних предузећа, која су резиденти различитих земаља-чланица ЕУ, елиминише се економско двоструко опорезивање код ове врсте прихода. С друге стране, приход од штедње који је у форми камате исплаћен у једној земљи-чланици ЕУ физичком лицу, које је резидент друге земље-чланице, подвргнут је ефективном опорезивању према закону који важи у тој земљи-чланици, чиме се елиминише економско двоструко опорезивање ове врсте прихода. Посебан значај у елиминисању економског двоструког опорезивања има Арбитражна конвенција. Она не представља правни (обавезујући) инструменат ЕУ, већ има статус мултилатералне конвенције на терену међународног јавног права. Њен је циљ да обезбеди услове за остваривање координације између надлежних пореских органа из различитих земаља-чланица ЕУ, у ситуацији када се трансакције између чланица мултинационалне групе компанија одвијају по трансферним ценама. Истичући да Арбитражна конвенција тренутно није на снази (пошто протокол о продужењу њеног важења још нису ратификовале све земље-чланице ЕУ), Гордана Илић-Попов указује на њен велики значај, имајући, пре свега, у виду чињеницу да се компаније на подручју ЕУ суочавају са бројним спорним питањима у вези са трансферним ценама. Уједно, она напомиње да би било нужно учинити одређене измене у овој конвенцији (рецимо, треба прецизирати одређена процесно-правна питања, као, на пример, да ли документа треба да буду преведена на језике обе стране-учеснице у трансакцији; каква релација треба да постоји између арбитражног поступка и судског, односно управног поступка и др.).

У петом делу монографије (стр. 173–182) ауторка се бави хармонизацијом у домену пореске сарадње. Иако унутрашње тржиште Уније претпоставља либерализацију токова капитала и роба, као и одсуство контроле на граничним прелазима између земаља-чланица, оно не обезбеђује само „четири велике слободе“, већ ствара и посебне могућности за међународну пореску евазију. Да би се та појава сузбила, потребно је успоставити одговарајућу пореску сарадњу између пореских органа земаља-чланица ЕУ. Ова сарадња се, преваходно, огледа у обавези размене информација које могу земаљама-чланицама да омогуће тачно и коректно утврђивање пореза (пореза на доходак, пореза на имовину, пореза на додату вредност и акциза). Ауторка идентификује различите могуће начине за размену информација (на захтев, аутоматски или спонтано). Сем тога, она издваја ситуације када земаља-чланица може, ипак, да одбије сарадњу код размене информација (нпр. ако би пружање информација подразумевало откривање пословне или професионалне тајне или би значило повреду јавног интереса и др.).

Крајњи закључак Гордане Илић-Попов јесте да је веза између пореске политике и осталих видова политике које води ЕУ све израженија, како напредује процес европских интеграција. Упркос оштрим реакцијама и противљењима појединих земаља-чланица, очигледно је да би за све њих било корисно уколико би се постигао обухватнији договор о природи хармонизације њихових пореских система и фискалних политика. Али, релативно спор напредак у том правцу током последњих пола века јасно показује да ипак постоје не само економске користи од пореске хармонизације, него и знатне тешкоће у њеном спровођењу. Пореска питања о којима земље-чланице треба да се договоре су врло сложена, а о њиховом уређивању треба да се постигне једногласност између земаља-чланица, што је у пракси – због политичких, економских и других разлога – често тешко остварити. Због тога, по мишљењу ауторке, постоји потреба да се спроводе даља истраживања о томе који су порески облици у стању да боље реализују улогу „хармонизованог европског пореза“, а који су, пак, примеренији за увођење на националном нивоу земаља-чланица. Таква анализа посебно добија на значају у светлу проширивања ЕУ, односно прикључења нових земаља-чланица. У том смислу, предстоје озбиљни задаци на изналажењу праве равнотеже између „европског“ и „националног“ опорезивања. По уверењу ауторке, тешко да постоји нека друга сфера у којој се тако јасно показује права природа односа између настојања да се изгради „наднационално“, европско унутрашње тржиште и жеље сваке земље-чланице да сачува властити суверенитет.

Гордана Илић-Попов је успела да комплексну проблематику пореског права Европске уније прикаже на јасан и језгровит начин, обогаћујући је најновијом праксом Европског суда правде. Овом монографијом она је дефинитивно потврдила да значајно утиче на развој научне мисли у областима јавних финансија и пореског права. Она то чини пионирским научним радом, којим у литератури на јужнословенским језицима утемељује нову дисциплину у области пореског права – пореско право Европске уније. Њена књига је, међутим, релевантна и у ширим оквирима, јер се тако обухватна и ажурна анализа комунитарног пореског законодавства и јуриспруденције Европског суда правде ретко може наћи и на језицима земаља-чланица Европске уније. У годинама које долазе, како на дугом путу који води до чланства у Европској унији Србија буде прилагођавала своје законодавство европском праву, практична вредност монографије *Пореско право Европске уније* само ће добити на значају.

Дејан Поповић