

темом правне државе и транзиције и да би их морало бити много више, па остаје нада да ће књига проф. Радмиле Васић бити добар подстицај за нека будућа истраживања.

Кинеска пословица каже да се само будала два пута саплиће о исти камен. Пошто смо се раније много пута саплитали о исто камење, можда ова књига барем мало помогне да прекинемо с том праксом. За ову књигу, то је најбоља препорука.

Милош Здравковић

Dieter Birk

Steuerrecht

(6., neu bearbeitete Auflage, C. F. Müller Verlag, Heidelberg 2003, XXX + 432)

Увод

Пред нама је уџбеник *Пореско право* проф. др Дитера Бирка (Dieter Birk), директора Института за пореско право при Универзитету Минстер (Münster). Реч је о делу намењеном пре свега студентима који се по први пут сусрећу са овом материјом. Стога није никакво чудо што нас писац овог уџбеника једноставним словом, на прегледан начин, уз акцентовање посебно значајних места и бројне примере, упознаје са материјом ове нарочито сложене правне области. Књига је, међутим, од користи и онима који се свакодневно сусрећу са пореским правом јер пружа брз увид у актуелно стање ове гране права.

Пореско право Дитера Бирка говори о најзначајнијим областима немачког пореског права. Књига је недавно доживела и седмо издање, и тренутно у немачкој литератури, уз незаобилазно системско дело *Пореско право* Клауса Типкеа (Klaus Tipke) и Јоакима Ланга (Joachim Lang), спада у ред најпопуларнијих књига које се на свеобухватан начин баве овом материјом. Не треба посебно истицати значај немачке пореско-правне литературе, као ни достигнућа немачких стручњака у овој области. Немачки порески систем спада у најкомпликованије, па је сваки покушај да се представи на потпун, а опет читаоцу пријемчив начин, прави изазов. Изазов, коме је аутор несумњиво дорастао. С обзиром на конкуренцију међу пореско-правним писцима у Немачкој, седмо издање овог уџбеника препорука је сама по себи.

Приказ дела

Књига се састоји из четири тематски заокружене целине од којих је свака издељена на више поглавља.

Први део почиње уводом у коме аутор указује на неопходност плаћања пореза који су део једног сложеног, уређеног пореског система. Након увода, следи кратко упознавање са историјатом института пореза. Већ првом реченицом аутор указује на неопходност пореза, из чега произлази и његово оправдање. Тако проф. Бирк констатује да „порези постоје откад има и заједничког живота људи“. Свакако да живот људи у заједници подразумева потребе заједнице као такве, које превазилазе потребе сваке индивидуе, а које се финансирају учешћем сваког члана такве заједнице.

Истичући значај постојања једног уређеног, транспарентног пореског система, који ће пореском обвезнику пружити извесност у погледу висине његове пореске обавезе и на тај начин гарантовати висок порески морал, аутор нас у даљем излагању упознаје са принципима на којима такав „систем“ треба да почива. Аутор разликује *економске* и *јравне* принципе опорезивања. У оквиру економских принципа треба нарочито поменути значај принципа који обезбеђују правичну расподелу пореског терета. Ради се о принципима корисности (нем. *Äquivalenzprinzip*) и опорезивања према економској снази пореског обвезника (нем. *Leistungsfähigkeitsprinzip*). Да савремено виђење правичности у опорезивању свој израз налази у принципу опорезивања према економској снази пореског обвезника, произлази и из практичне неодрживости принципа корисности. Тако је принцип корисности, према коме обвезник треба да плати онолико пореза колико користи остварује од пружених јавних услуга државе, супротан владајућем схватању појма пореза. Порез не представља накнаду за пружену услугу, и по томе се јасно разликује од таксе. Овај принцип супротан је и начелу социјалне државе, јер би по њему лица која су социјално угрожена, нарочито упућена на помоћ државе, морала да плате највише пореза.

У даљем тексту следи презентација немачког пореског система и најзначајнијих пореских облика.

Друго поглавље које носи назив „Уставно-правне основе опорезивања“ започиње дефинисањем појма пореза и његовим јасним одвајањем, пре свега од појмова таксе и доприноса. Тако §3 немачког *Abgabenordnung*-а одређује порезе као „новчана давања која нису противуслуга за учињену услугу, од стране јавно-правних субјеката наметнута свим лицима у односу на које се оствари законски опис пореског чињеничног стања, а у циљу остваривања прихода“. Остваривање прихода може бити и споредан циљ чиме

се оправдавају тзв. „усмеравајућа“ дејства пореза. Тако се нпр. истиче да је један од главних циљева строгог опорезивања дуванских прерађевина управо заштита здравља. Оваквом опширном дефиницијом немачки законодавац јасно је одвојио порезе од других облика јавних прихода. Дефинисање појма пореза од значаја је и за одређивање надлежности за његово увођење, као и припадност пореских прихода, о чему се говори у даљем тексту.

Аутор се даље бави уставноправним ограничењима пореских власти. Ради се о својеврсној допуни дела о принципима опорезивања. На првом месту наглашава се значај начела законитости опорезивања – *Nullum tributum sine lege* (нем. *Gesetzmäßigkeit der Besteuerung*), које у свом изворном облику налаже опорезивање искључиво на основу закона. Тако одређено начело законитости бива допуњено принципом заштите поверења који произлази из принципа правне државе. Његов израз представља забрана ретроактивног дејства пореских закона, као и захтев да порез мора бити одредив. Тако и Уставни суд Немачке заступа становиште по коме законски опис пореског чињеничног стања мора бити одређен тако да порески дужник може унапред израчунати износ дугованог пореза. Морамо поменути и принцип једнакости у опорезивању (нем. *Gleichmäßigkeit der Besteuerung*) изведен из члана 3. Устава Савезне Републике Немачке који своју конкретизацију добија преко принципа хоризонталне правичности. Заједно са принципом вертикалне правичности, реч је о два аспекта начела опорезивања према економској снази пореског обвезника. Као израз правичности у опорезивању, овај принцип детаљно је размотрен у књизи.

У трећем поглављу проф. Бирк говори о успесима пореске хармонизације на нивоу ЕУ и начиње незаобилазну проблематику двоструког опорезивања.

Други део књиге посвећен је пореско-правном односу. Разликујемо порески имовински и порески управни однос. Релевантне одредбе које регулишу ову материју налазимо у немачком *Abgabenordnung*-у (АО). Како проф. Joachim Lang сликовито констатује, ради се на неки начин о „*Mantelgesetz*-у“, будући да овај закон садржи норме које важе за различите пореске облике. С обзиром на то да је *Abgabenordnung* написао стручњак грађанског права по имену Ерно Веcker, не изненађује чињеница да су многе, у њему садржане, норме по својој структури блиске нормама грађанског права. Тако и *Abgabenordnung* познаје нпр. институте настанка, доспелости или гашења пореског захтева, његову застарелост итд. Међутим, и поред велике сличности са правилима грађанског права, овде смо несумњиво у домену јавног права.

У § 37 АО таксативно су набројани захтеви из пореског имовинског односа. Ради се о главном пореском захтеву, захтеву

за пореску рефакцију, захтеву за одговорношћу, захтеву за споредним пореским давањима, као и захтеву за повраћај пореза. Аутор нас систематски води кроз све фазе у остварењу главног пореског захтева, почев од његовог настанка, преко доспелости, до различитих начина његовог гашења (наплате, компензације, застарелости утврђивања и наплате пореза, отписа) и томе кореспондирајућем престанку пореске обавезе. И други захтеви пореског имовинског односа обрађени су у књизи, при чему је посебна пажња посвећена захтеву за одговорношћу.

У оквиру одељка који се бави пореским имовинским односом поменуто је и веома значајна одредба која регулише институт тзв. „економске“ својине. По правилу је власник у грађанско-правном смислу и економски власник ствари. Постоје, међутим, случајеви попут нпр. лизинга, у којима се економски власник и власник у грађанско-правном смислу не поклапају. За потребе пореског права, у таквом случају ствар ће бити приписана власнику у економском смислу. Битна је и одредба § 42 АО која онемогућава смањење пореског терета изазвано таквим уређењем једног правног односа чији је циљ умањење пореза.

Излагање о пореском управном односу, који обухвата права и обавезе управне природе, подељено је на два дела. У првом делу аутор се исцрпно бави пореским управним актом. По одређивању његовог појма, значајна пажња придаје се достављању, будући да само уредно достављен порески управни акт може произвести правно дејство. Ако су у поступку доношења пореског управног акта учињени какви пропусти, могуће их је исправити. О којим се случајевима конкретно ради, детаљно је описано у књизи. Други део, под називом „Спровођење опорезивања“, започиње детаљним разматрањем поступка утврђивања чињеничног стања. Пореска администрација испитује случај *ex officio*. С друге стране, у поступку испитивања и утврђивања чињеничног стања предвиђена је обавеза пореског обвезника да сарађује. У чему се та обавеза конкретно састоји и у којим случајевима сарадња може бити ускраћена, утврђено је одговарајућим законским одредбама. С обзиром на то да је разјашњење конкретног случаја повезано са задирањем у професионалну и приватну сферу обвезника, истакнут је велики значај начела чувања службене тајне у пореском поступку. Утврђивање чињеничног стања праћено је поступком утврђивања пореза, а затим и редовним поступком наплате. Принудно извршење пореског захтева није обухваћено књигом. Проф. Бирк ово поглавље завршава поступком по правним лековима. Рекао бих да је аутор, захваљујући исправном приступу, упознајући нас најпре са структуром, а затим и најзначајнијим местима немачког пореског поступка, успео да нам на јасан и прегледан начин приближи једну изузетно сложenu материју.

Насловом „Порези на доходак и приход“ одређена је садржина следећег свеобухватног дела књиге. Ако изузмемо општи порез на промет, овим делом књиге аутор је обухватио најзначајније пореске облике. Ради се о порезу на доходак грађана, опорезивању добити предузећа и порезу на наслеђе и поклон.

Порез на доходак грађана је најиздашнији, али уједно и најкомпликованији порески облик. У систему пореза на доходак грађана најбоље може доћи до изражаја начело опорезивања према економској снази пореског обвезника као израз правичности. За разлику од нашег система пореза на доходак грађана, који почива на цедуларном опорезивању праћеним глобалном компонентом у виду годишњег пореза, немачки порез на доходак грађана је синтетички. То значи да појединачне врсте прихода које подлежу опорезивању чине јединствену пореску основицу.

Опорезивање претпоставља, пре свега, постојање два елемента: *порески субјект* – лице које подлеже опорезивању и *порески објект* – предмет који треба опорезовати. Из самог назива пореза на доходак грађана произлази да је код њега порески објект доходак. Доходак чини збир различитих, у закону таксативно набројаних врста прихода, умањених за одговарајуће, такође законом предвиђене износе. Реч је о седам врста прихода, од којих је свака у књизи детаљно описана. Да ли одређени, реално остварени приход припада једној *врсти* прихода или не, од превасходног је значаја, с обзиром на то да различита правила бивају примењена на различите врсте прихода. На том месту аутор помиње и тзв. објектни нето принцип, који представља вид конкретизације прилично апстрактно одређеног принципа опорезивања према економској снази обвезника. Ради се о принципу који налаже да се опорезивању може подвргнути само „чисти“, тј. нето приход који се добија умањењем за износ трошкова насталих при његовом остварењу, односно очувању. Противно поступање нарушава начело хоризонталне правичности. Објектни нето принцип допушта одбитак само оних трошкова који су у непосредној вези са оствареним приходима, дакле трошкова насталих у привредној сфери. Трошкови настали у приватној сфери живота начелно се не узимају у обзир. И овде, међутим, постоје такви трошкови који су за обвезника неизбежни, попут издржавања малолетне деце, и они се несумњиво одражавају на економску снагу обвезника. Признавање трошкова оваквог типа произлази из субјектног нето принципа, који такође ближе одређује апстрактни принцип опорезивања према економској снази.

Из члана 6. Устава Савезне Републике Немачке проистиче захтев за посебном заштитом брака и породице. Пореско право не сме ни на који начин супружнике, односно породицу да доведе у

неправичан положај према неударним и нежељеним лицима. Некадашњи систем који је предвиђао просто сабирање дохотка супружника, при чему би такав, збирни доходак, био подвргнут истој, општеважећој пореској тарифи, проглашен је неуставним услед настанка негативног ефекта пореске прогресије. Позитивно решење почива на опцији супружника између методе деобе дохотка, одвојеног или „специјалног“ подвргавања порезу.

Кад је у питању порески субјекат, неограничено је порески обавезно свако физичко лице које у земљи има пребивалиште или место уобичајеног боравка. Професор Бирк утврђује шта се подразумева под овим појмовима. Ограничена пореска обавеза односи се на физичка лица која у земљи немају ни пребивалиште нити место уобичајеног боравка, при чему у земљи остварују неке од законом посебно набројаних прихода. Поред ова два основна облика пореске обавезе, немачки *Einkommensteuergesetz* познаје и тзв. фиктивну неограничену пореску обавезу. Ограничена пореска обавеза скопчана је, наиме, са губитком низа привилегија које имају неограничено порески обавезна лица. На тај начин особе које у земљи немају ни место пребивалишта, а ни место уобичајеног боравка, али у земљи остварују највећи део (у закону је тачно наведено о ком се износу ради) прихода, могу захтевати да у Немачкој буду подвргнуте неограниченој пореској обавези. Одредба која ово предвиђа настала је као резултат забране дискриминације у оквиру ЕУ. Уз ове форме пореске обавезе немачки законодавац предвидео је и проширену, како неограничену, тако и ограничену пореску обавезу.

У даљем тексту детаљно се говори о различитим начинима за утврђивање оног дела прихода који представља „излазну“ величину при обрачуна пореске основице. Правила која регулишу ову област гарантују поштовање објектног нето принципа. Овде наилазимо и на излагање посвећено нарочито компликованој материји вођења књига и састављања биланса. Објектни нето принцип је, међутим, само један аспект принципа опорезивања према економској снази обвезника. Процес утврђивања пореске основице подразумева предузимање даљих корака ради установљавања величине која што верније одражава *stvarnu* економску снагу обвезника. Реч је о бројним одбитним ставкама којима се узимају у обзир личне и породичне прилике обвезника. Тиме се изашло у сусрет субјектном нето принципу, другом аспекту начела опорезивања према економској снази обвезника.

Поглавље које се бави опорезивањем добити предузећа подељено је у две целине. Прва обухвата опорезивање друштва лица, друга друштва капитала. Кад су у питању друштва лица, њихово опорезивање одвија се по *принципу фискалне транспарентности*.

Релевантне одредбе садржане су стога у *Einkommensteuergesetz*-у, закону који регулише опорезивање дохотка физичких лица, а не у *Körperschaftsteuergesetz*-у, који уређује материју опорезивања добити корпорација и других облика удруживања. Принцип фискалне транспарентности подразумева приписивање пословног резултата друштва лица његовим члановима, при чему се тако расподељена вредност опорезује само на нивоу чланова одговарајућим порезом. Стога је, како проф. Бирк исправно констатује, назив „Опорезивање друштва лица“ крајње збуњујућ: „Друштво лица само по себи није порески субјекат ни пореза на доходак физичких лица нити пореза на добит“.

Друштво капитала, као и неке друге, законом набројане правне творевине обвезници су пореза на добит корпорација. Поред постојања одговарајуће правне форме, неограничена пореска обавеза условљена је и захтевом да се место оснивања или седиште стварне контроле и управе налази у земљи. Пореска основица утврђује се применом одредаба које уређују материју пореза на доходак физичких лица, осим ако је самим Законом о порезу на добит корпорација нешто друго предвиђено. Детаљно се говори о самом обрачуна пореске основице. Посебну пажњу аутор посвећује институтима пореског консолидовања (нем. *Organschaft*), конструктивним дивидендама (нем. *verdeckte Gewinnausschüttung*), као и третману међукомпанијских дивиденди, заснованом на Директиви о пореском третману дивиденди које филијала исплаћује матичној компанији (нем. *Mutter-Tochter-Richtlinie*). Да би се ублажило економско двоструко опорезивање, које настаје опорезивањем добити обвезника пореза на добит корпорација тим порезом, а затим поновним опорезивањем расподељеног дела добити порезом на доходак физичких лица (када су чланови корпорације физичка лица), примењује се модалитет система делимичне олакшице за акционаре¹ (нем. *Halbeinkünfteverfahren*). Он се, упрошћено (без узимања у обзир пореза по одбитку на дивиденде), састоји у следећем: најпре се на нивоу корпорације врши опорезивање по стопи од 25%. Затим се, на нивоу чланова, половина расподељеног дела добити искључује из основице пореза на доходак физичких лица.

Аутор завршава поглавље са порезом на пословну активност (нем. *Gewerbesteuer*), да би, затим, порезом на наслеђе и поклон заокружио овај, несумњиво главни део уџбеника.

Сам крај књиге посвећен је порезима на потрошњу међу којима централно место припада општем порезу на промет. Општи порез на промет је, уз порез на доходак физичких лица, најиздашнији порески облик. Све до 1967. године, у Немачкој је био

1 Види: Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 639.

заступљен свефазни бруто порез на промет, који је стварао изузетно неповољан, кумулативни ефекат. Код свефазног бруто пореза на промет, порез који је плаћен кроз цену претходника прометног циклуса не може се повратити, те тако непосредно увећава цену производа обвезника (јер за њега представља трошак), која представља основицу његове пореске обавезе. На тај начин плаћа се порез на порез. Што је већи број фаза прометног циклуса, веће је укупно пореско оптерећење. Овакав ефекат довео је до стратешког удруживања појединих трговинских сектора. Тако је нпр. дошло до удруживања производње и veleпродаје како би се смањио број фаза у прометном циклусу. Оваквим опорезивањем настале су значајне дисторзије на тржишту и ситни продавци, који робу нису набављали директно од произвођача, били су неконкурентни. Стога је Уставни суд Немачке, позивајући се на принцип једнакости, такав начин опорезивања прогласио противуставним. На место свефазног бруто пореза, ступио је свефазни нето порез на промет, познатији као порез на додату вредност (нем. *Mehrwertsteuer*). Захваљујући механизму „претходног пореза“, он обезбеђује опорезивање искључиво вредности додате у свакој фази прометног циклуса.

Систем пореза на промет у Немачкој данас почива на Шестој директиви ЕУ којом се усклађују бројни елементи законског описа пореског чињеничног стања код овог пореза. Тиме је он, природно, изузетно близак нашем порезу на додату вредност, који свој ослонац налази у истом документу.

Закључак

Остаје ми да закључим да се уџбеник *Пореско право* проф. др Бирка својим садржајем неодољиво намеће љубитељима пореског права који желе да обнове или продубе своје знање у овој области. Седмо издање овог уџбеника најбољи је доказ његовог успеха и популарности међу читаоцима. И то са разлогом, јер лакоћа са којом нас аутор води кроз комплексан „свет“ пореског права представља умеће које овакву пажњу несумњиво заслужује. Уколико је овај приказ код Вас побудио интересовање, можете га пронаћи у Библиотеци Правног факултета Универзитета у Београду.

Милош Милошевић