

УДК 338.23:336.2(497.11) ; 339.92(4-672EU:497.11)

Проф. др Гордана Илић-Попов*

Проф. др Дејан Поповић**

ПРАВО ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА И СПОРАЗУМ О СТАБИЛИЗАЦИЈИ И ПРИДРУЖИВАЊУ СРБИЈЕ ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ

Иако поступак ратификације ССП између ЕУ и њених држава чланица и Србије још није окончан, аутори разматрају последице које ће ССП оставити првенствено на терену права директних пореза. С једне стране, сви уговори о придруживању, па и ССП, у праву ЕУ имају директан ефекат, без обзира на то што садрже одредбу о решавању спорова о примени и тумачењу споразума кроз Савет за стабилизацију и придруживање и посебан арбитражни поступак. Европски суд правде (ЕСЈ) сматра да одредба споразума о придруживању производи директан ефекат када, имајући у виду њену формулацију и сврху, као и природу самог споразума, она садржи јасну и прецизну обавезу, која у својој примени или дејствима, не захтева усвајање било какве накнадне мере. Штавише, ЕСЈ признаје директан ефекат и актима Савета за стабилизацију и придруживање. Од решења у домаћем праву зависи како ће се у том погледу понашати судови у придруженим државама. Устав Србије допушта непосредну примену међународних уговора. Чл. 73, ст. 2 ССП предвиђа да ће Србија примењивати одређене прописе ЕУ и инструменте тумачења које је развио ЕСЈ. Аутори, на крају, анализирају различите порескоправне импликације ССП, указујући на могуће ограничавање слободе кретања капитала у случају када компанија резидент Србије остварује дивиденде од филијале резидента државе чланице ЕУ, а учешће у капиталу јој је мање од 25%; тада је она лишена права на порески кредит, што је ЕСЈ, разматрајући британски пропис, код кога је праг био нижи (10%), у случају FII Group Litigation оценио као дискриминацију портфолио инвестиција.

* Аутор је редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду, gordana@ius.bg.ac.rs.

** Аутор је редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду, dejan.popovic@serbianembassy.org.uk.

Кључне речи: *Прелазни трговински споразум. Директни ефекат ССП. Одлуке Савета за стабилизацију и придруживање. Дискриминација портфолио инвестиција. Афилијациона привилегија и индиректни порески кредит.*

1. „ТРЕЋЕ ДРЖАВЕ“ СА СТАНОВИШТА ПРАВА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Од ступања на снагу Лисабонског споразума, Европска унија (у даљем тексту: *ЕУ*), у складу с одредбом чл. 47 Споразума о ЕУ (у даљем тексту: *СЕУ*), има правни субјективитет. До тада је ималац права и обавеза била Европска заједница (у даљем тексту: *ЕЗ*). Ова норма значи да у својим спољним односима Унија има капацитет да закључује уговорне везе са трећим државама на читавом подручју циљева дефинисаних у конститутивним споразумима.¹ По основу чл. 3, ст. 2 Споразума о функционисању ЕУ (у даљем тексту: *СФЕУ*), Унија има искључиву надлежност за закључивање међународног споразума када је његово закључивање предвиђено у законодавном акту Уније, или је неопходно да би Унија могла да врши своје интерне надлежности, или уколико његово закључивање може утицати на заједничка правила или променити њихов опсег.² У осталим случајевима, надлежност је подељена између ЕУ и држава чланица, те тако долазимо до концепта „мешовитих споразума“ (енг. *mixed agreements*), које закључују и Унија и њене државе чланице заједнички. У овакве споразуме улази се не само када то налаже СФЕУ, него и када предмет уређивања делом спада у надлежност ЕУ, а делом у надлежност држава чланица. За њихово тумачење надлежан је Суд правде, често називан Европским судом правде (*European Court of Justice* – у даљем тексту: *ЕСЈ*). Напоменимо да је Суд у (непореском) случају *Merck* заузео став да постоји разлика између делова мешовитог међународног уговора (Споразума о са трговином повезаним аспектима права интелектуалне својине /енг. *Agreement on Trade-related Aspects of Intellectual Property Rights* –

¹ ECJ, Case C 22/70 (*Commission v. Council /European Agreement on Road Transport/*) [1971] ECR 263, пар. 14. ЕУ може предузимати и унилатералне акције (на пример, санкције против Ирана, антидампинг мере против робе кинеског порекла, забрана увоза одређених добара из еколошких разлога и сл.).

² Искључиве надлежности ЕУ обухватају царинску унију, монетарну политику (за државе чланице чија је монета евро), заједничку трговинску политику, установљивање правила конкуренције неопходних за функционисање унутрашњег тржишта и заштиту морских биолошких ресурса у оквиру заједничке политике рибарства, вид. чл. 3, ст. 1 СФЕУ. Посматрано у овом кругу, експлицитна овлашћења за закључивање међународних уговора Унија има у трговинској политици (укључујући царинску унију) и монетарној политици.

скраћено: *TRIPs Agreement*) који су имплементирани кроз право ЕУ и делова који нису: у првој ситуацији, *ECJ* ће тумачити споразум и дати му директан ефекат, а у другој (на пример, када се ради о патентима, којима се законодавство ЕУ није бавило), само од националних судова држава чланица зависи како ће поступати.³

У чл. 216 СФЕУ прописано је да Унија може закључити споразум с једном трећом државом или са више њих или са међународним организацијама, када конститутивни споразуми то предвиђају, или када је закључивање споразума неопходно да би се, у оквиру политика Уније, остварио неки од циљева наведених у конститутивним споразумима, или када је оно предвиђено у правно обавезујућим актима Уније, или када је вероватно да ће утицати на заједничка правила или мењати њихов опсег. Споразуми које Унија закључи обавезују институције Уније и њене државе чланице.

Чл. 217 СФЕУ прецизира да Унија може закључити са трећом државом или са више њих или са међународним организацијама споразуме којима се установљава придруживање које укључује реципрочна права и обавезе, заједничко деловање и посебне поступке. Први споразуми ове врсте закључени су са Грчком 1961. и са Турском 1963. године, да би деведесетих година прошлог века 12 држава, које су касније (2004, односно 2007. године) постале чланице ЕУ, склопиле с ЕЗ сличне споразуме о придруживању (тзв. „Европа споразуме“). У првој деценији XXI stoleћа ЕЗ је са шест држава западног Балкана потписала сличне уговоре – сада назване „споразумима о стабилизацији и придруживању“ (у којима је потенциран захтев за регионалном сарадњом, као претпоставком за превазилажење конфликата из претходне декаде).⁴

Коначно, чл. 198 СФЕУ садржи норму која омогућује закључивање специјалних споразума о придруживању са неевропским „земљама и територијама“ које имају посебне односе са Данском,⁵ Француском,⁶ Холандијом⁷ и Уједињеним Краљевством Велике

³ *ECJ, Case C 431/05 (Merck Genéricos Productos Farmacéuticos v. Merck)* [2007] ECR I 7001, пар. 33 и 34.

⁴ 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, 399.

⁵ Гренланд.

⁶ У питању су зависне територије: Нова Каледонија, Француска Полинезија, Француске јужне и антарктичке територије, Острва Валис и Футуна и Острва Сен Пјер и Микелон. Прекоморски департмани (Гваделуп, Мартиник, Француска Гвијана, Реунион и Мајот) чине интегрални део националне територије Француске.

⁷ У питању су посебне општине: Бонер, Сент Еустасиус и Саба, као и конститутивне државе: Аруба, Курасао и Сент Мартен, које се све налазе у Карибима.

Британије и Северне Ирске.⁸ Ови споразуми имају за циљ да промовишу економски и социјални развој и да установе блиске економске везе између ових „земаља и територија“ и ЕУ.

Анализа непосредних и посредних утицаја права ЕУ на односе које у области директног опорезивања с ЕУ имају треће државе покрива, отуда, неколико групација таквих пореских јурисдикција. Неке „треће државе“ са 27 држава чланица ЕУ чине јединствено тржиште или кроз посебне споразуме о кретању лица и капитала уживају статус сличан припадању јединственом тржишту, неке су кандидати за чланство у ЕУ, неке су закључиле уговоре којима се успоставља придруживање између њих и Уније и њених чланица, неке су установиле партнерски однос с ЕУ итд. „Треће државе“, дакле, обухватају:

- државе Европског удружења слободне трговине (енг. *European Free Trade Association – EFTA*), осим Швајцарске, које, заједно са државама чланицама ЕУ, чине Европски економски простор – Норвешка, Исланд и Лихтенштајн;
- Швајцарску, која с ЕУ има два посебна, у овом контексту релевантна, споразума:
 - Споразум о слободном кретању лица од 21. јуна 1999. године (ступио на снагу 1. јуна 2002. године), који, између осталог, обавезује Швајцарску да прихвати постојећа тумачења *ECJ* када се ради о клаузулама тог споразума чије су формулације сличне одговарајућим члановима тадашњег Споразума о оснивању ЕЗ;⁹ и
 - Споразум у вези са штедњом, који је од 1. јула 2005. године обавезује да примењује унилатералне мере еквивалентне онима прописаним у ЕУ Директиви о опорезивању прихода од штедње у облику плаћања камата (енг. *Savings*

⁸ Ангила, Кајманска острва, Монтсерат, Острва Теркс и Кејкос, Британска Девичанска острва, Бермуда, Фолкландска острва, Јужна Џорџија и Јужна Сендвичка острва, Света Јелена и зависна острва, Питкерн, Британске антарктичке територије и Британске територије у Индијском океану.

⁹ Потписана 25. марта 1957. године, 1. јануара 1958. године ступила су на снагу два Римска споразума: први је носио назив *Споразум о оснивању Европске економске заједнице*, а други *Споразум о оснивању Европске заједнице за атомску енергију*. Још од 1952. године на снази је био *Споразум о Европској заједници за угљ и челик* (којем је истекао рок важења 2002. године). После Мастрихтског спора зума из 1993. године, којим је основана ЕУ (па је његов званичан назив *CEU*), с Европском економском заједницом (преименованом у Европску заједницу) као једним од три носећа стуба (уз Заједничку спољну и безбедносну политику и Правду и унутрашње послове), Римски споразум је добио назив *Споразум о оснивању ЕЗ*. После ступања на снагу Лисабонског споразума 2009. године, Споразум о оснивању ЕЗ преименован је у *CFEU*.

Directive),¹⁰ а који у чл. 15, ст. 1 и 2 предвиђа билатералне мере којима ће се погодности из ЕУ Директиве о заједничком систему опорезивања примењивом у случају матичних компанија и филијала у различитим државама чланицама (енг. *Parent–Subsidiary Directive*)¹¹ и ЕУ Директиве о заједничком систему опорезивања камата и ауторских накнада плаћених између повезаних компанија (енг. *Interest–Royalties Directive*)¹² пренети на Швајцарску;

- државе-кандидате за чланство у ЕУ (Хрватска, Турска, Македонија и Црна Гора),¹³ чији су споразуми о стабилизацији и придруживању с ЕУ на снази до њиховог приступања ЕУ. У међувремену, до дана приступања (од када су дужне да прихвате правне тековине ЕУ), оне задржавају слободу да примењују своје пореске прерогативе са другим државама,¹⁴ при чему их у односима са државама чланицама ЕУ обавезују одредбе споразума о стабилизацији и придруживању;
- државе које су поднеле кандидатуру за чланство у ЕУ, чији су споразуми о стабилизацији и придруживању са ЕУ на снази (Албанија);
- државе које су поднеле кандидатуру за чланство у ЕУ, чији су споразуми о стабилизацији и придруживању са ЕУ у поступку ратификације, али се у међувремену примењује прелазни трговински споразум (Србија);
- државе које нису поднеле кандидатуру за чланство у ЕУ, за чије је споразуме о стабилизацији и придруживању са ЕУ поступак ратификације окончан, али још нису ступили на

¹⁰ Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, *OJ L* 157, 26.6.2003, as amended by Council Directive 2004/66/EC, *OJ L* 168, 1.5.2004, and Council Directive 2006/98/EC, *OJ L* 363, 20.12.2006.

¹¹ Council Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, *OJ L* 225, 20.8.1990, as amended by Council Directive 2003/123/EC, *OJ L* 007, 13.1.2004, and Council Directive 2006/98/EC, *OJ L* 363, 20.12.2006.

¹² Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, *OJ L* 157, 26.6.2003, as amended by Council Directive 2004/66/EC, *OJ L* 168, 1.5.2004, Council Directive 2004/76/EC, *OJ L* 195, 2.6.2004, and Council Directive 2006/98/EC, *OJ L* 363, 20.12.2006.

¹³ Са Хрватском и Турском воде се преговори о приступању ЕУ, а са Македонијом и Црном Гором преговори још нису започети. Статус државе кандидата има и Исланд (и то са започетим преговорима о приступању ЕУ), али је он већ горе наведен као члан Европског економског простора.

¹⁴ Вид. Pasquale Pistone, „The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation“, *Intertax* 5/2006, 240.

снагу,¹⁵ те се у међувремену примењује прелазни трговински споразум (БиХ);

- државе са којима ЕУ има закључене споразуме о партнерству (Русија, Украјина, Мароко и др.);
- остале државе.¹⁶

У овом чланку ћемо подврћи анализи само односе који настају између права ЕУ о директним порезима и пореског права Србије у контексту Споразума о стабилизацији и придруживању између ЕУ и њених држава чланица, с једне стране, и Републике Србије, с друге стране¹⁷ (у даљем тексту: *ССП*).

2. ПОРЕСКОПРАВНЕ ПОСЛЕДИЦЕ ПРЕЛАЗНОГ ТРГОВИНСКОГ СПОРАЗУМА

С обзиром на то да је сврха ССП, потписаног 29. априла 2008. године, успостављање блиског и трајног односа који се заснива на узајамности и обостраном интересу, што би Србији требало да омогући даље јачање и ширење постојећих односа с ЕУ и, посебно, развој трговинских веза, а да је поступак његове ратификације

¹⁵ До момента предаје у штампу овог текста, БиХ није испунила услов везан за доношење Закона о државној помоћи, па генерални секретар Савета ЕУ није извршио нотификацију да су депоновани сви инструменти ратификације. Вид. http://www.islambosna.ba/vijesti/vijesti_bih/22804_sporazum_o_stabilizaciji_i_pridruivanju_sa_eu_do_daljnjeg_na_ekanju, 5. мај 2011.

¹⁶ У оквиру широке категорије „остале државе“ могу се издвојити три европске „микродржаве“ са ниским порезима Андора, Монако и Сан Марино са којима је ЕУ закључила посебне споразуме, у којима се за њих предвиђа обавеза унилатералне примене мера еквивалентних онима из ЕУ Директиве о опорезивању прихода од штедње у облику плаћања камата. Ту спада и Лихтенштајн, али је он већ горе наведен као члан Европског економског простора. Пистоне (*Pistone*) сматра да се из преосталих „осталих држава“ могу издвојити САД (јер са њима закључени уговори о избегавању двоструког опорезивања садрже клаузулу о ограничавању по годности /енг. *limitation of benefits* скраћено: *LoB*), као и земље у развоју (због клаузуле о кредиту за уштеђени порез, /упор. Дејан Поповић, Светислав В. Костић, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања. Правни оквир и тумачење*, ЦЕКОС ИН, Београд 2009, 269–270/, која се среће у многим уговорима о избегавању двоструког опорезивања закљученим између њих и држава чланица ЕУ). Вид. Р. Pistone, 237–238.

¹⁷ Закон о потврђивању Споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране и Републике Србије, са друге стране, *Службени гласник РС*, бр. 83/08. Подсећамо да до ступања на снагу Лисабонског споразума ЕУ није имала правни субјективитет, већ су га имале Европске заједнице. Зато се у овом споразуму као уговорница не појављује ЕУ, него ЕЗ.

дуготрајан,¹⁸ истовремено је потписан и Прелазни споразум о трговини и трговинским питањима¹⁹ (у даљем тексту: ПТС), са циљем да се, што је брже могуће, а до момента ступања на снагу ССП-а, спроведу одредбе ССП о трговини и трговинским питањима. Србија је почела једнострано да примењује ПТС од 30. јануара 2009. године, а ЕУ од 1. фебруара 2010. године.²⁰

Имајући у виду предмет уређивања ПТС – трговину и трговинска питања, не чуди што су његови порескоправни аспекти искључиво у домену посредног опорезивања. Поред детаљног уређивања режима узајамне царинске либерализације код увоза и извоза индустријских и пољопривредних производа,²¹ где су преузете норме из Наслова IV ССП („Слободан проток робе“), ПТС садржи и један број норми које

¹⁸ Чак и ако се занемари двогодишње одлагање почетка поступка ратификације због неодговарајуће сарадње Србије са Међународним кривичним трибуналом за бившу Југославију.

¹⁹ Закон о потврђивању Прелазног споразума о трговини и трговинским питањима између Европске заједнице, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, *Службени гласник РС*, бр. 83/08.

²⁰ До одлагања почетка примене ПТС такође је дошло због неодговарајуће сарадње Србије са Међународним кривичним трибуналом за бившу Југославију.

²¹ Чл. 5 ПТС предвиђа да ће се од дана његовог ступања на снагу укинути све царине и дажбине које имају исто дејство на увоз у ЕУ индустријских производа пореклом из Србије, а чл. 6 налаже да ће се укинути царине на увоз у Србију индустријских производа пореклом из ЕУ (осим оних наведених у анексу, које ће се постепено смањивати и укидати, у складу са прописаном динамиком), што важи и за увозне дажбине које имају исто дејство као и царине. Чл. 7 прописано је да ће ЕУ и Србија у међусобној трговини укинути све царине на извоз индустријских производа и дажбине које имају исто дејство. Чл. 11 ПТС предвиђа да ће од дана његовог ступања на снагу ЕУ укинути све царине и дажбине које имају исто дејство на увоз пољопривредних производа из Србије (осим производа спецификованих по тарифним бројевима из Комбиноване номенклатуре; за производе обухваћене главама 7 и 8 Комбиноване номенклатуре, за које Заједничка царинска тарифа ЕУ предвиђа примену *ad valorem* и специфичне царине, укидање се примењује само на *ad valorem* део царине; за увоз *baby beef* производа пореклом из Србије предвиђено је да се плаћа 20% од *ad valorem* и 20% од специфичне царине наведене у Заједничкој царинској тарифи ЕУ). Чл. 12 ПТС прописује да ће Србија на увоз неких пољопривредних производа пореклом из ЕУ од дана ступања на снагу ПТС укинути царинске дажбине, на увоз неких прогресивно их укидати, а на увоз прогресивно их смањивати (све у складу са динамиком прописаном у анексу). Чл. 13 упућује на посебан протокол, којим се уређује режим узајамних преференцијалних концесија за одређена вина, док је у чл. 14 и 15 прописано укидање увозних царина и мера које имају исто дејство на рибу и производе од рибе – како од стране ЕУ, тако и од стране Србије. Чл. 21 ПТС предвиђа да у трговини између ЕУ и Србије неће бити увођене нове царине на увоз или извоз или дажбине које имају исто дејство, а оне које се већ примењују неће бити повећаване. Чл. 23 прописано је да се одредбе које се односе на укидање увозних царина примењују и на царинске дажбине фискалне природе (на пример, на српску посебну дажбину на увоз пољопривредних и прехранбених производа).

регулишу нека друга питања, а које су „извађене“ из различитих других наслова ССП.²²

Из одредаба ПТС, преузетих из Наслова IV ССП (у којем се, поновимо, уређује слободан проток робе), издвојили бисмо чл. 22, који забрањује фискалну дискриминацију:²³ ЕУ и Србија ће се уздржавати од увођења, а укинуће уколико постоји, сваку меру или праксу унутрашње фискалне природе, којом се производи једне стране, непосредно или посредно, дискриминишу у односу на сличне производе који потичу са територије друге стране, при чему повраћај унутрашњих посредних пореза (ПДВ и акциза) за производе који се извезу на територију једне од страна не сме бити већи од износа посредног пореза који је на њих наметнут. И ова забрана фискалне дискриминације се првенствено односи на индиректне порезе, те начелно није предмет анализе у овом раду. Међутим, заслужује да се помене кршење преузете обавезе од стране српског законодавца, који је кроз чл. 1 Закона о изменама Закона о акцизама,²⁴ почев од 1. јануара 2011. године увео две дискриминаторске акцизе, и то: (а) акцизу на моторне бензине ЕВРО БМБ 98 и ЕВРО Премиум БМБ 95 (за РСД 4,50 по литру већу од акцизе на домаће моторне бензине); и (б)

²² Из Наслова V ССП: „Кретање радника, пословно настањивање, пружање услуга, кретање капитала“, то су: транзитни саобраћај (чл. 34 ПТС), слобода плаћања на текући рачун биланса плаћања између ЕУ и Србије (чл. 35 ПТС), изузеци када су због платно билансних проблема допуштене рестриктивне мере (чл. 36 ПТС) и допуштеност мера неопходних да би се спречило избегавање мера које се односе на приступ трећих држава тржишту односне стране (чл. 37 ПТС). Из Наслова VI ССП: „Усклађивање прописа, примена права и правила конкуренције“, то су: слободна конкуренција и дозвољена државна помоћ, која се оцењује узимањем у обзир чињенице да се Србија сматра подручјем „где је стандард живота абнормално низак или где је озбиљна незапосленост“ из чл. 107, ст. 3, тач. а СФЕУ (чл. 38 ПТС), јавна предузећа (чл. 39 ПТС) и интелектуална, индустријска и комерцијална својина (чл. 40. ПТС). Из Наслова VIII ССП: „Политике сарадње“, то су: сарадња у области царина ради постепеног усклађивања српских царинских прописа са правним тековинама ЕУ (чл. 41 ПТС). Из Наслова X ССП: „Институционалне, опште и завршне одредбе“, то су: оснивање и функционисање Одбора за спровођење ПТС/ССП (чл. 42-45 ПТС), слобода приступа лицима друге стране судовима и управним органима ради заштите личних и имовинских права (чл. 46 ПТС), допуштеност предузимања мера неопходних из разлога безбедности (чл. 47 ПТС), општа забрана на дискриминације између држава чланица ЕУ, њихових држављана и компанија кроз мере које предузима Србија, односно између српских држављана и компанија кроз мере које предузима ЕУ (чл. 48 ПТС), обавеза предузимања свих општих и посебних мера потребних за испуњавање преузетих обавеза (чл. 49 ПТС), начин решавања спорова (чл. 50 ПТС), важење права осигураних појединцима и економским субјектима постојећим споразумима све док се не постигну једнака права на основу овог споразума између ЕУ и држава чланица, са једне стране, и Србије, са друге стране (чл. 51 ПТС) и обавеза сарадње Србије са другим државама кандидата тима за приступање ЕУ (чл. 52 ПТС).

²³ Њему одговара чл. 37 ССП.

²⁴ *Службени гласник РС*, бр. 101/10.

акцизу на ЕВРО дизел (за РСД 2 по литру већу од акцизе на домаће дизел-гориво). Покушај српских званичника да одбране двојне акцизе позивањем да је виша акциза уведена на квалитетније деривате, а нижа на мање квалитетне, те да основ разликовања не представља околност да ли је одређени производ домаћи или из увоза,²⁵ показује се неуспешним у светлу давне одлуке *ECJ* у случају *Humblot*.²⁶ Тада је Суд разматрао ситуацију где је у Француској постојао прогресивни порез на коришћење путева, с тим што је висина пореза зависила од снаге аутомобилског мотора: за аутомобиле до 16 CV²⁷ највиши порез био је ФФ 1.100 годишње, док је за аутомобиле преко 16 CV (а такви се у Француској нису производили) порез био ФФ 5.000 годишње. *ECJ* је закључио да, иако француски закон није директно дискриминисао стране аутомобиле, он је то индиректно чинио, јер је фактички само нефранцуска кола погађао највишом стопом.

Но, да се фискална дискриминација којом се нарушава слободно кретање добара може дешавати и изван сфере индиректног опорезивања сведочи пракса *ECJ* из случаја *Tax advantages for newspaper publishers*, који се тицао француске порескополитичке мере из домена директних пореза, која је допуштала предузећима која објављују новине политичког карактера да образују неопорезиве резерве за набавку опреме или зграда неопходних за овакво објављивање или да од основице пореза на добит правних лица одмах одбију целокупан трошак ове набавке. Међутим, право на поменуте пореске олакшице предузећу је било ускраћено у делу који се тицао набавке опреме, односно зграда који су служили за штампање новина изван територије Француске. *ECJ* је за ову меру констатовао да очигледно нарушава слободу кретања добара, јер подстиче француске издавачке куће да новине радије штампају у Француској него у другој држави чланици ЕУ и прогласио да има ефекат једнак квантитативној рестрикцији увоза новина.²⁸ Отуда би српски законодавац морао да буде чврст у одбијању захтева да се на терену пореза на добит правних лица (као и других фискалитета) стимулишу улагања у „домаћу опрему“, јер би евентуалним прихватањем такве мере изложио Србију поступку из чл. 49 и 50 ПТС пред Одбором за спровођење ПТС због фискалне дискриминације производа пореклом из ЕУ.

²⁵ У моменту предаје за штампу овог текста, Влада Србије је одустала од „двојних акциза“ и предложила јединствене износе ове дажбине, како за бензин, тако и за дизел гориво. Вид. http://www.srbija.gov.rs/vesti/vest.php?id_153237, 20. мај 2011.

²⁶ *ECJ*, Case C 112/84 (*Humblot*) [1985] ECR 1367, пар. 14.

²⁷ *CV* (фр. *chevaux vapeur*) означава „фискалну коњску снагу“ мерну јединицу која се у Француској користи за сврху дефинисања пореских јединица у тарифи пореза на употребу моторних возила.

²⁸ *ECJ*, Case C 18/84 (*Commission v. France*) [1985] ECR 1339, пар. 16.

3. ОБУХВАТ ССП

Иако је Народна скупштина Републике Србије потврдила ССП у септембру 2008. године, поступак ратификације у државама чланицама ЕУ и у институцијама ЕУ започео је тек у јуну 2010. године, пошто је Савет ЕУ, на основу извештаја Главног тужиоца Међународног кривичног трибунала за бившу Југославију, констатовоао да је сарадња Србије са тим трибуналом таква да се може сматрати да је испуњен одложни услов постављен приликом потписивања ССП 29. априла 2008. године. Имајући у виду праксу код ратификације споразума о стабилизацији и придруживању између ЕУ и њених држава чланица, с једне стране, и других земаља, које су пре Србије ушле у овакав уговорни однос, с друге стране, процењује се да би поступак, који се одвија у 27 држава чланица и у институцијама ЕУ, могао да потраје барем до краја 2011. године.²⁹ Међутим, утицај појединих обавеза преузетих у ССП на терену директног опорезивања биће толико значајан да ће захтевати благовремено предузимање одговарајућих мера – како у законодавству, тако и у политикама које води Влада Србије.

Поље примене ССП је много шире од поља примене ПТС, јер први споразум уређује бројна питања придруживања Србије ЕУ, а не само „развој трговинских веза“ између ЕУ и Србије, којем је посвећен Наслов IV („Слободан проток робе“), чије је чланове, у идентичним формулацијама, преузео ПТС.³⁰ Отуда, ССП садржи и разрађена „Општа начела“ (Наслов I), међу којима је и чл. 8, који предвиђа да ће се придруживање спроводити постепено и бити у потпуности остварено у прелазном периоду од највише шест година, као и Наслов II: „Политички дијалог“ и Наслов III: „Регионална сарадња“.

Наслов V ССП („Кретање радника, пословно настањивање, пружање услуга, кретање капитала“) посвећен је осталим трима слободама и, поред неколико одредаба које се налазе и у ПТС,³¹ обухвата: забрану дискриминације законито запослених радника по основу држављанства, обавезу очувања и, по могућности, побољшања постојећих, билатералним уговорима установљених, погодности у приступу запошљавању за раднике из Србије, опредељење за доношење правила за координацију система социјалног осигурања

²⁹ Уколико не буде „закочен“ у некој држави чланици због политичког значаја који она придаје квалитету сарадње Србије са Међународним кривичним трибуналом за бившу Југославију. До момента предаје у штампу овог текста, ССП са Србијом је ратификован у Европском парламенту и у две трећине држава чланица ЕУ.

³⁰ Вид. фн. 21.

³¹ Вид. фн. 22, у којој су наведене и одредбе ПТС из наслова VI, VIII и X ССП.

за, на територији државе чланице ЕУ, законито запослене раднике са држављанством Србије, национални или најповољнији третман у погледу пословног настањивања привредних друштава, укључујући право на стицање својине на непокретностима, слободно запошљавање кључног особља, опредељење за постепену либерализацију пружања услуга, слободно плаћање на текући рачун биланса плаћања између Србије и ЕУ у конвертибилној валути, слободно плаћање на капиталном рачуну и финансијском рачуну платног биланса којим се обезбеђује слободно кретање капитала који се односи на директне инвестиције, слободно кретање капитала који се тиче комерцијалних кредита, постепену либерализацију кретања капитала код портфолио инвестиција, право држављана ЕУ да стичу својину на непокретностима у Србији,³² ограничавања у вези са јавним интересом, јавном сигурношћу и јавним здрављем, као и одредбу (чл. 68) по којој се *третман најповлашћеније нације не примењује на пореске повластице по основу пореских уговора* и потврђује да ниједна одредба овог наслова не спречава мере против избегавања или утаје пореза, нити спречава државу чланицу ЕУ или Србију да у примени пореских закона разликују обвезнике који нису у истој ситуацији с обзиром на њихово резидентство.³³

У Наслову VI („Усклађивање прописа, примена права и правила конкуренције“), поред одредаба које се налазе и у ПТС, постоји чл. 72, којим се Србија обавезује да ће настојати да обезбеди *постепено усклађивање постојећих закона и будућег законодавства са правним тековима Уније*, а на основу програма договореног са Комисијом, при чему ће, већ у раној фази, усклађивање бити усредсређено

³² Чл. 63, ст. 2 ССП предвиђено је да ће по ступању на снагу тог споразума Србија допустити држављанима држава чланица ЕУ да стичу својину над непокретностима у Србији, уз потпуну и целисходну примену постојећих поступака. У периоду од четири године од ступања на снагу ССП Србија ће постепено усклађивати своје законодавство, које се односи на стицање својине над непокретностима у Србији, како би држављанима држава чланица ЕУ осигурала исти третман као и својим држављанима. То значи да ће бити неопходно укинути дискриминаторску меру, по којој се порез на пренос апсолутних права не плаћа на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради, односно својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради физичком лицу које купује први стан (*купац првог стана*), под условом да је купац првог стана пунолетни држављанин Србије, са пребивалиштем на територији 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. Аналогна дискриминација страних држављана постоји и код пореза на додату вредност, чија се рефундација пружа пунолетном држављанину Србије, са пребивалиштем на територији Србије, који купује новоизграђени стан као свој први стан, а ускраћује странцу. Вид. чл. 56а Закона о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05 и 61/07.

³³ У верзији ССП на српском језику погрешно се употребљава термин „пребивалиште“ (којем би на енглеском језику одговарао израз *domicile*, а не *residence*).

на основне елементе правних тековина о унутрашњем тржишту, правосуђе, слободу и безбедност, као и на друга подручја везана за трговину. Наслов VI ССП садржи и одредбе о јавним набавкама, стандардизацији и акредитацији, заштити потрошача и условима рада и једнаким могућностима. Наслов VII има назив: „Правосуђе, слобода и безбедност“, а Наслов VIII: „Политике сарадње“. У њему је предвиђена сарадња између ЕУ и Србије у бројним областима (економска и трговинска политика, статистика, банкарство, осигурање и финансијске услуге, индустрија, пољопривреда, социјална политика, образовање, култура, информатичко друштво, транспорт, енергетика, животна средина, регионални развој, државна управа и др.), а на овом месту бисмо издвојили сарадњу у области опорезивања. Чл. 100 предвиђа да ће стране „*успоставити сарадњу на подручју опорезивања*, укључујући мере усмерене ка даљој реформи фискалног система и реструктуирању пореске управе ради осигурања делотворности убирања пореза и борбе против пореских превара. У оквиру сарадње узеће се у обзир приоритетне области³⁴ које се тичу правних тековина Уније у области пореза и у оквиру борбе против штетне пореске конкуренције. Елиминисање штетне пореске конкуренције треба да се обави на основу начела Кодекса понашања за пословна опорезивања, која је Савет усвојио 1. децембра 1997. године. Сарадња ће такође укључити побољшање транспарентности и борбу против корупције, укључујући размену информација са државама чланицама ради олакшавања извршења мера које спречавају пореску превару, утају пореза и избегавање пореза. Србија ће комплетирати мрежу билатералних споразума са државама чланицама у складу са последњим изменама *OECD* модела конвенције о порезима на приходе и капитал, као и на основу *OECD* модела споразума о размени информација у пореским стварима, у мери у којој су државе чланице преузеле обавезу према овим конвенцијама.“

Наслов IX ССП има назив: „Финансијска сарадња“ (пре би требало рећи: „помоћ“), а у Наслову X („Институционалне, опште и завршне одредбе“) нешто су разрађеније (у поређењу с одговарајућим нормама ПТС) одредбе о телима која надзиру примену и спровођење Споразума.

4. ПРИМЕНА И ТУМАЧЕЊЕ СПОРАЗУМА О ПРИДРУЖИВАЊУ ОД СТРАНЕ ЕСЈ

Споразуми о стабилизацији и придруживању су, поновимо, мешовити споразуми, јер их закључују и ЕУ и њене државе чланице

³⁴ Приоритетне области ће утврдити Савет за стабилизацију и придруживање из чл. 119 ССП.

заједнички, а подлежу ратификацији како на нивоу Уније, тако и у државама чланицама. Из перспективе ЕУ, споразуми о стабилизацији и придруживању, у мери у којој дотичу Унију, представљају акте њених институција, у смислу чл. 267, ст. 1, тач. б СФЕУ (закључени су од стране Савета, по основу чл. 217 СФЕУ), те од момента ступања на снагу чине саставни део њених правних тековина (фр. *acquis communautaire*).³⁵ Због тога настаје могућност различитог тумачења ових извора права у ЕУ од тумачења у „трећим државама“ – другој страни оваквих споразума, где они постају део националног правног поретка кроз поступак ратификације.

Иако споразуми о стабилизацији и придруживању предвиђају могућност да стране повере решавање спорова о примени и тумачењу споразума Савету за стабилизацију и придруживање³⁶ – телу које надзире примену и спровођење овог споразума („када настане спор између страна о тумачењу или примени овог споразума, било која страна ће поднети другој страни и Савету за стабилизацију и придруживање званични захтев да се предмет спора реши“³⁷), *ЕСЈ* – у оквирима својих компетенција из чл. 267 СФЕУ – прихвата надлежност за интерпретацију уговора са трећим државама. Тако је у случају *Chiquita Italia SpA*, тумачећи Споразум између држава Африке, Кариба и Пацифика и ЕЗ из Ломеа, који представља проширење споразума о придруживању, попут онога између ЕЗ и афричких држава и Мадагаскара из Јаундеа, Суд констатовао да чињеница да Споразум садржи посебан поступак решавања спорова између уговорних страна нема утицаја на признавање директног ефекта појединим његовим одредбама од стране Заједнице.³⁸ И у случају *Pabst & Richarz KG*, тумачећи Споразум о придруживању између ЕЗ и Грчке из 1962. године, *ЕСЈ* је потпуно игнорисао паралелни механизам арбитражног решавања спорова из чл. 67 тог уговора и чл. 53, ст. 1 Споразума („ниједна уговорна страна неће уводити, директно или индиректно, на производе друге уговорне стране било какво унутрашње опорезивање које би било веће од опорезивања уведеног, директно или индиректно, на сличне домаће производе“) и признао директни ефекат, пошто из формулације тога члана (сличне формулацији чл. 110, ст. 1 СФЕУ³⁹) и из циљева и природе Споразума о придруживању произлази да та норма искључује националну меру државе чланице

³⁵ ECJ, Case C 181/73 (*Haegeman v. Belgium*) [1974] ECR 449, пар. 3-5.

³⁶ Вид. чл. 116 ССП с Албанијом, чл. 115 ССП са БиХ, чл. 108 ССП са Македонијом, чл. 119 ССП са Србијом, чл. 110 ССП са Хрватском и чл. 119 ССП са Црном Гором.

³⁷ Вид. чл. 130, ст. 1 ССП са Србијом.

³⁸ ECJ, Case C 469/93 (*Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Chiquita Italia SpA*) [1995] ECR I 4533, пар. 33 и 36.

³⁹ Ранији чл. 95, ст. 1 Римског споразума.

(Немачке) која пружа повољнији порески третман за домаћа алкохолна пића него за она увезена из Грчке. Овај члан садржи јасну и прецизну обавезу која, у својој примени или дејствима, не захтева усвајање накнадних мера.⁴⁰ Реафирмишући став о директном ефекту одредаба споразума о придруживању из случаја *Pabst & Richarz KG*, Суд је у одлуци поводом случаја *Demirel* прецизирао да ће се одредба таквог споразума сматрати непосредно примењивом „када, имајући у виду њену формулацију и сврху и природу сâмог споразума, одредба садржи јасну и прецизну обавезу која, у својој примени или дејствима, не захтева усвајање било какве накнадне мере“.⁴¹ Чак и оне одредбе споразума које се не могу директно применити (јер захтевају, рецимо, доношење додатних прописа за спровођење) могу бити предмет разматрања од стране *ECJ*, уколико држава чланица предузме радњу супротну тим одредбама.⁴² Потребно је имати у виду и став *ECJ* да неравнотежа која постоји између уговорних страна у преузетим обавезама (на Унију их пада много више него на придружене државе), што је својствено посебној природи споразума о придруживању, не спречава ЕУ да неким његовим одредбама призна директан ефекат.⁴³

ECJ се огласио надлежним и за тумачење аката тела устављених по основу међународних уговора са трећим државама, заузевши у случају *Sevince* став да одлуке Савета за придруживање, пошто су непосредно повезане са Споразумом о придруживању (са Турском), којег стављају у дејство, чине, на исти начин као и сâм Споразум, а од момента када су ступиле на снагу, интегрални део правног система Уније.⁴⁴ Другим речима, када Савет за стабилизацију и

⁴⁰ *ECJ*, Case C 17/81 (*Pabst & Richarz KG v. Hauptzollamt Oldenburg*) [1982] ECR 1331, пар. 27.

⁴¹ *ECJ*, Case C 12/86 (*Meryem Demirel v. Stadt Schwäbisch Gmünd*) [1987] ECR 3719, пар. 14.

⁴² *ECJ* је у случају *Tum and Dari* закључио да, иако одредба чл. 13 Споразума о придруживању између ЕЕЗ и Турске, као ни одредба чл. 41, ст. 2 Додатног протокола уз тај споразум, немају директан ефекат (прва јер прокламује да ће се стране уговорнице руководити одговарајућим нормама из Конститутивног споразума у циљу укидања ограничавања слободе пословног настањивања између њих, а друга да ће Савет за придруживање одлучити о динамици и правилима за постепено укидање ових ограничавања), постоји основ за његову надлежност за утврђивање повреде обавеза које проистичу из Споразума (пошто је британска страна донела пропис којим се нарушава обавеза из чл. 41, ст. 1 Додатног протокола да се неће увести нове рестрикције права на пословно настањивање после ступања Протокола на снагу). Вид. *ECJ*, Case C 16/05 (*The Queen, Veli Tum and Mehmet Dari v. Secretary of State for the Home Department*) [2007] ECR I 7415, пар. 62 и 69.

⁴³ *ECJ*, Case C 469/93 (*Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Chiquita Italia SpA*) [1995] ECR I 4533, пар. 34.

⁴⁴ *ECJ*, Case C 192/89 (*S. Z. Sevince v. Staatssecretaris van Justitie*) [1990] ECR 3461, пар. 9 и 10.

придруживање (на пример, ЕУ – Србија) донесе одређену одлуку, њој ће се у праву ЕУ признати директан ефекат. Исто тако, национални судови држава чланица ЕУ моћи ће да траже прелиминарни став *ЕСЈ* о усклађености са правом ЕУ и интерпретацијом овакве одлуке. Наравно, ово се не односи на националне судове друге уговорне стране („треће државе“). У крајњем исходу, могуће је да правно схватање *ЕСЈ* буде друкчије од правног схватања Савета за стабилизацију и придруживање, што би водило закључку да су – из визуре права ЕУ – одлуке тога тела подређене општем систему права ЕУ. Како се на правне односе које уређују споразуми о придруживању примењују интерпретативне методе права ЕУ, чини се да то не може а да се не одрази на положај ових споразума у системима права придружених држава, посебно имајући у виду садржај, циљ и сврху тих уговора међународног јавног права. Иако је свака држава „власна“ да изабере сопствени метод њихове примене и тумачења, као и да одреди њихов положај у унутрашњем правном поретку, у литератури се, с правом, примећује да би изједначавање споразума о придруживању с осталим уговорима међународног јавног права било управо супротно њиховом циљу и сврси – приближавању и, коначно, пуноправном чланству у ЕУ.⁴⁵

Сличност, или чак идентичност у формулацијама одговарајућих одредаба СФЕУ и споразума о придруживању не значи, међутим, да ће их *ЕСЈ* нужно тумачити на исти начин. У случају *Metalsa*, Суд се бавио интерпретацијом чл. 18 Споразума о придруживању између ЕЗ и Аустрије из 1972. године, који је имао идентичну формулацију као садашњи чл. 110 СФЕУ (забрана директног или индиректног увођења било каквог интерног опорезивања на производе из друге државе чланице, које би било веће од опорезивања директно или индиректно уведеног на сличне домаће производе). *ЕСЈ* је заузео став да „проширење тумачења неке одредбе (Конститутивног – *Г.И.-П. и Д.П.*) споразума на упоредиво, слично или, чак, идентично формулисану одредбу уговора закљученог од стране Заједнице са државом која није чланица зависи, *inter alia*, од циља којем тежи свака од ових одредаба у свом посебном контексту. Упоредивање између циљева и контекста уговора и циљева и контекста Конститутивног споразума је у том погледу од значајне важности“.⁴⁶ Ваља напоменути да чл. 31, ст. 1 Бечке конвенције о уговорном праву из 1969. године⁴⁷ предвиђа

⁴⁵ Вид. Siniša Rodin, „Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju u pravnom poretku Europske zajednice i Republike Hrvatske“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 3-4/2003, 7, http://www.pravo.hr/download/repository/Rodin_Zbornik_SSP.pdf, 10. март 2011.

⁴⁶ ECJ, Case C 312/91 (*Metalsa*) [1993] ECR I 3751, пар. 11.

⁴⁷ СФР Југославија, чија је Србија један од сукцесора, ратификовала је Бечку конвенцију 1970. године, али је Уредба о ратификацији Бечке конвенције о уговорном праву објављена у *Службеном листу СФРЈ Међународни уговори*, бр. 30/72.

да се уговор мора добронамерно тумачити, према уобичајеном смислу који се мора дати изразима у уговору у њиховом контексту и у светлости његовог предмета и његовог циља. Циљ СФЕУ, када је у питању чл. 110, представља установљивање заједничког тржишта, што подразумева елиминацију свих препрека за трговину како би се национална тржишта спојила у јединствено тржиште, стварајући услове што је могуће ближе онима на правом унутрашњем тржишту. То, међутим, није циљ Споразума о придруживању између ЕЗ и Аустрије: он је требало да консолидује постојеће економске односе и да обезбеди, обраћајући пажњу на правичне услове конкуренције, хармоничан развој трговине. Отуда, национални пропис који предвиђа строже казне за прекршаје, који се тичу ПДВ на увоз, од казни за прекршаје, који се тичу ПДВ на домаће испоруке добара, није инкомпатибилан с одредбом чл. 18 Споразума о придруживању (мада јесте у супротности с одредбом чл. 110 СФЕУ).⁴⁸

Разлике у циљу могу да доведу и до различитог тумачења два споразума о придруживању,⁴⁹ мада је Суд у случају *Simutenkov* показао да се сличне формулације одговарајућих чланова два споразума чији су циљеви *per definitionem* различити (Споразума о партнерству ЕУ – Русија из 1997. године и Споразума о придруживању између ЕЗ и Словачке из 1994. године) могу на исти начин интерпретирати: „Ни на који начин не произлази из контекста или циља овог споразума о партнерству да му је била намера да прида забрани ‘дискриминације засноване на држављанству, која се односи на услове рада ... у поређењу са властитим држављанима (држава чланица)’, неко друкчије значење од оног које произлази из обичног смисла тих речи.“⁵⁰ Међутим, имајући у виду ова упозорења, у настојању да антиципирамо став *ECJ* у погледу тумачења ССП са Србијом, чини се значајном његова одлука из случаја *Kondova*, која се односи на начело недискриминације из чл. 45, ст. 1 Споразума о придруживању између ЕЗ и Бугарске. Њоме је утврђено да одредба, по којој ће „свака држава чланица за пословно настањивање бугарских компанија и држављана и за пословање бугарских компанија и држављана на својој територији пружати третман који није мање повољан од онога који је пружен сопственим компанијама и држављанима...“, има директан ефекат. Суд је констатовао да је формулација тог члана јасна, прецизна и дата без условљавања, да не захтева било какву додатну имплементациону меру, а да је циљ Споразума установљивање придруживања конципираног тако да промовише унапређење трговине и хармоничних економских односа између страна уговорница

⁴⁸ ECJ, Case C 312/91 (*Metalsa*) [1993] ECR I 3751, пар. 15, 16, 20 и 21.

⁴⁹ S. Rodin, 8.

⁵⁰ ECJ, Case C 265/03 (*Simutenkov*) [2005] ECR I 2579, пар. 36.

да би се поспешило динамичан економски развој и просперитет Бугарске, у намери да се олакша њено приступање Унији.⁵¹ Чл. 45, ст. 1 Споразума о придруживању између ЕЗ и Бугарске конструисан је да би установио, у оквиру поља примене Споразума, прецизан и безуслован принцип, који је довољно оперативан да би се применио од стране националног суда и који је отуда у стању да регулише правни положај физичких лица. Директни ефекат, који се стога мора признати тој норми, значи да бугарски држављани који се на њу ослањају имају право да се на њу позову пред судом државе чланице у којој се настањују, без обзира на то што власти те државе задржавају надлежност да на те држављане примењују своје националне законе и уредбе који се односе на улазак, боравак и пословно настањивање, сагласно чл. 59, ст. 1 овог споразума.⁵²

Уколико се, пак, анализи подвргне формулација чл. 53, ст. 2, тач. а ССП са Србијом,⁵³ закључујемо да би *ЕСЈ* могао опет констатовати да је она (истина, само у погледу компанија, а не и физичких лица⁵⁴) јасна, прецизна и дата без условљавања, да не захтева било какву додатну имплементациону меру, а да се циљ Споразума препознаје кроз увереност да ће Споразум „створити нову климу за привредне односе између њих (уговорних страна – *Г.И.-П. и Д.П.*), и изнад свега, за развој трговине и улагања...“⁵⁵ и обезбедити „унапређивање складних економских односа ... између Заједнице и Србије“,⁵⁶ те „да у највећој могућој мери интегрише Србију у политичке и привредне токове Европе ... (узимајући у обзир – *Г.И.-П. и*

⁵¹ Закључак о директној примењивости чл. 45, ст. 1 Споразума о придруживању са Бугарском не оспорава чл. 59, ст. 1 тог споразума, који предвиђа само да власти држава чланица имају надлежност да, поштујући лимите установљене Споразумом, примене своје домаће законе и уредбе који уређују улазак, боравак и пословно настањивање. Отуда се тај члан не односи на примену од стране држава чланица одредаба Споразума о придруживању које регулишу пословно настањивање и није му намера да имплементацију или дејства обавезе једнаког третмана из чл. 45, ст. 1 Споразума подвргне усвајању додатних домаћих мера.

⁵² *ECJ, Case C 235/99 (Secretary of State for the Home Department v. Eleanora Ivanova Kondova)* [2001] ECR I 06427, пар. 33-39.

⁵³ „Заједница и њене државе чланице ће, након ступања на снагу овог споразума, одобрити: а) у погледу пословног настањивања српских привредних друштва, положај који није мање повољан од положаја који државе чланице дају својим привредним друштвима или било којем друштву из било које треће државе, који год је бољи“.

⁵⁴ Чл. 53, ст. 4 ССП са Србијом: „Четири године након ступања на снагу овог споразума, Савет за стабилизацију и придруживање утврдиће начине за проширење претходних одредаба на пословно настањивање држављана Заједнице и држављана Србије ради започињања привредне делатности као samozапослених лица“.

⁵⁵ Алинеја 13 Преамбуле ССП са Србијом.

⁵⁶ Чл. 1, ст. 2, тач. 6 ССП са Србијом.

Д.П.) и њен статус потенцијалног кандидата за чланство у ЕУ...“.⁵⁷ Из оваквог резоновања, које је аналогно резоновању из случаја *Kondova*, могао би да произађе закључак да поменута норма такође има директан ефекат.

Скрећемо пажњу на околност да многе одредбе споразума о придруживању, укључујући ССП са Србијом, не садрже „јасну и прецизну обавезу која, у својој примени или дејствима, не захтева усвајање било какве накнадне мере“ – што би, по схватању *ECJ*, представљало предуслов за њихов директни ефекат.⁵⁸ Отуда би неке одредбе о слободи пословног настањивања или слободи кретања капитала из оваквих споразума Суд могао да прогласи непосредно примењивима, а неке не.⁵⁹

Са гледишта права ЕУ, слобода кретања капитала је у екстерним ситуацијама (држава чланица – придружена држава) начелно заштићена двојачко: кроз чл. 63 СФЕУ (који прописује да су забрањена сва ограничавања у кретањима капитала између држава чланица, али и између држава чланица и трећих држава) и кроз одговарајуће одредбе споразума о придруживању.⁶⁰ При томе, државе чланице ЕУ морају обезбедити заштиту слободе кретања капитала по оба основа, а државе које се придружују ЕУ само по основу ССП. Заштита на терену чл. 63 СФЕУ изложена је одређеним искушењима, од којих је највеће оно које произлази из преклапања слободе кретања капитала са слободом пословног настањивања (која се не распростире на односе са трећим државама) и склоности *ECJ* да путем приступа „главног аспекта“ проглашава слободу пословног настањивања примарном када су у питању директне инвестиције.⁶¹ Заштита на терену ССП је, пак, ужа по обухвату од оне коју пружа СФЕУ, јер је слобода кретања капитала у споразумима те врсте, по правилу, сведена на директне инвестиције у почетним годинама њихове примене: „У погледу трансакција на капиталном рачуну и финансијском рачуну платног биланса након

⁵⁷ Алинеја 3 Преамбуле ССП са Србијом. Циљ ПТС није, међутим, исти као циљ ССП: Норма првог мора се тумачити у светлу „обезбеђивања развоја трговинских веза“ и „што брже могуће имплементације одредаба ССП о трговини и трговинским питањима“, док се норма другог, поновимо, мора тумачити у контексту придруживања, чији је крајњи циљ укључивање Србије у унутрашње тржиште Уније.

⁵⁸ Упор., на пример, чл. 53, ст. 4 ССП (слобода пословног настањивања физичких лица).

⁵⁹ Вид. Justinas Basalykas, „The Free Movement of Capital and the Freedom of Establishment in Association and Partnership Agreements“, *The EU's External Dimension in Direct Tax Matters* (eds. Sabine Heidenbauer, Birgit Stürzlinger), Linde Verlag, Vienna 2010, 447.

⁶⁰ То су чл. 62–64 ССП са Србијом.

⁶¹ Вид. Ben J. M. Terra, Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008, 59–60.

ступања на снагу овог споразума, стране ће осигурати слободно кретање капитала који се односи на директна улагања у привредна друштва ..., као и ликвидацију или респатријацију тих улагања и било какве добити која из њих произлази.⁶² Може се очекивати да би *ЕСЈ* могао да појму „директна улагања“ из ССП да значење које му придаје у предметима унутар ЕУ, које се, пак, заснива на појашњавајућим белешкама уз Директиву 88/361/ЕЕС.⁶³ Национални судови држава које се придружују нису, наравно, обавезани оваквом јуриспруденцијом *ЕСЈ*, мада постоје разлози који упућују на то да би се и у њиховој пракси оваква дефиниција могла прихватити, о чему ће касније бити више говора. За активирање слободе кретања портфолио инвестиција (и финансијских зајмова и кредита са роком доспелости краћим од годину дана) – у односу на које *ЕСЈ* нема дилеме да спадају под слободу кретања капитала – обично се оставља одређени прелазни период: у ССП са Србијом, Хрватском и Македонијом – четири године од дана ступања на снагу тога споразума (тај рок је истекао у случају две последње државе), а с Албанијом и БиХ – пет година. Једино је у ССП са Црном Гором предвиђено да ће стране уговорнице ступањем на снагу овог споразума осигурати и слободно кретање капитала које се односи на портфолио инвестиције (као и на финансијске зајмове и кредите с роком доспелости краћим од годину дана).

5. ПРИМЕНА И ТУМАЧЕЊЕ СПОРАЗУМА О ПРИДРУЖИВАЊУ ОД СТРАНЕ ТРЕЋИХ ДРЖАВА

У придруженим државама би, уколико се питање интерпретације споразума о стабилизацији и придруживању појави пред домаћим судом, тај суд морао сам решити спор, јер не постоји могућност да се покрене поступак из чл. 267 СФЕУ. Начелно, свака страна уговорница упутиће Савету за стабилизацију и придруживање сваки спор који се тиче примене или тумачења овог споразума, а одлуке Савета су обавезујуће.⁶⁴ Наравно, као што *ЕСЈ* преузима надлежност у погледу одлука тела установљених споразумима о придруживању, тако се и национални суд придружене државе може, у складу са законом, о њима изјашњавати. Чл. 16, ст. 2 Устава Србије, предвиђајући да су „општеприхваћена правила међународног права и потврђени међународни уговори саставни ... део правног поретка Републике Србије и непосредно се примењују, (при чему – *Г.И.-П. и Д.П.*)

⁶² Вид. чл. 63, ст. 1 ССП са Србијом, као и чл. 61, ст. 1 ССП с Албанијом, чл. 61, ст. 1 ССП са БиХ, чл. 59, ст. 1 ССП са Македонијом, чл. 60, ст. 1 ССП са Хрватском и чл. 63, ст. 1 ССП са Црном Гором.

⁶³ *ЕСЈ*, Case C 222/97 (*Trummer and Mayer*) [1999] ECR I 1661, пар. 21 и 22.

⁶⁴ Вид., на пример, чл. 129, ст. 3 и чл. 130, ст. 3 ССП са Србијом.

потврђени међународни уговори морају бити у складу с Уставом⁶⁵, установио је принцип директне примењивости међународних уговора – дакле, и ССП. Чл. 142, ст. 2 Устава Србије налаже да „судови ... суде на основу Устава, закона и других општих аката, када је то предвиђено законом, општеприхваћених правила међународног права и потврђених међународних уговора“. Коначно, чл. 194, ст. 5 Устава Србије прописује да „закони и други општи акти донети у Републици Србији не смеју бити у супротности са потврђеним међународним уговорима и општеприхваћеним правилима међународног права“.

Наведене одредбе Устава Србије указују да непосредна примена ССП, када буде ступио на снагу, не би требало да буде спорна. Када је у питању примена одлука Савета за стабилизацију и придруживање, у складу с одредбом чл. 129, ст. 3 ССП, ове одлуке имају обавезујуће дејство. Директну примену ратификованих међународних уговора од стране домаћих судова требало би да охрабри Уставни суд Србије, који је констатовао да у решавању уставног спора има у виду „и релевантне потврђене међународне уговоре, а који су, сагласно одредби чл. 16, ст. 2 Устава, саставни део поретка Републике Србије и непосредно се примењују“, те у том контексту утврдио да одредбе чл. 47 Закона о локалним изборима нису у сагласности с Уставом и потврђеним међународним уговорима.⁶⁶ Уосталом, преузимајући норму Устава, чл. 1, ст. 2 Закона о судијама⁶⁷ предвиђа да „судија суди и пресуђује на основу Устава, закона и других општих аката, потврђених међународних уговора, општеприхваћених правила међународног права“.

Придружене државе могу изабрати метод примене одредаба споразума о придруживању све док своје обавезе испуњавају у доброј вери. *ECJ* је у случају *Kupferberg* заузео став да се, у складу с општим правилима међународног права, сваки споразум мора извршавати *bona fide*. Иако је свака страна уговорница одговорна за потпуно извршење преузетих обавеза, она је ипак слободна да одреди правна средства која су одговарајућа за остваривање тог циља у својем правном систему, уколико споразум, протумачен у светлу свога садржаја и циља, сам не спецификује та средства. Уз ову резерву, чињеница да судови једне од страна сматрају да неке од обавеза из споразума јесу директно примењиве, док судови друге стране не признају овакву директну примену, сама по себи не представља одсуство реципроцитета у спровођењу споразума.⁶⁸

⁶⁵ Готово истоветну формулацију садржи и чл. 194, ст. 4 Устава Србије.

⁶⁶ Уставни суд Србије, Одлука IУз бр. 52/2008, од 21. априла 2010. године.

⁶⁷ *Службени гласник РС*, бр. 116/08, 58/09, 104/09 и 101/10.

⁶⁸ *ECJ*, Case C 104/81 (*Hauptzollamt Mainz v. C. A. Kupferberg & Cie K. G. a. A.*) [1982] ECR 3641, пар. 18.

Из специфичног садржаја ССП и одлука тела установљених тим споразумима произлази да неке њихове одредбе није могуће применити ако се претходно не протумаче у контексту правних тековина ЕУ. Чл. 73, ст. 2 ССП са Србијом (као и чл. 70, ст. 2 ССП са Хрватском), који се односи на конкуренцију и остале економске одредбе, предвиђа да ће се свако поступање супротно овом члану оцењивати на основу критеријума који проистичу из правила конкуренције која се примењују у ЕУ, нарочито чл. 101, 102, 106 и 107 СФЕУ и инструмената тумачења које су усвојиле институције ЕУ. Ова одредба указује „да придружене државе примењују не само правила Заједнице о тржишној конкуренцији, већ и интерпретативне инструменте које су развиле институције Заједнице. На тај начин се правне тековине европског права уводе у однос који придружене државе схватају у основи као однос уређен међународним правом. Стога је изузетно тешко помирити захтеве интерпретације и примене споразума о придруживању са захтевима интерпретације и примене традиционалних уговора међународног права“.⁶⁹

Важно је запазити и да уговори о придруживању ЕУ, укључујући ССП са Србијом, садрже обавезу усклађивања националног законодавства са правним тековинама ЕУ. Карактеристична је, у том контексту, одредба чл. 72, ст. 1 и 2 ССП, по којој: (1) Стране признају важност усклађивања важећег српског законодавства са законодавством Заједнице и његове делотворне примене. Србија ће настојати да обезбеди постепено усклађивање постојећих закона и будућег законодавства са правним тековинама Заједнице. Србија ће обезбедити да ће важеће и будуће законодавство бити правилно примењено и спроведено. (2) *Усклађивање ће започети на дан потписивања Споразума* и постепено ће се проширивати на све елементе правних тековина Заједнице на које упућује овај споразум до краја прелазног периода од највише шест година.

Обавезу хармонизације узима у обзир не само *ECJ*, него на њу указују и поједини судови придружених држава при тумачењу и примени споразума о придруживању и одлука тела основаних у складу са тим споразумима. Тако је Уставни суд Пољске својевремено одлучио да, иако, наравно, право ЕЗ нема правну снагу у Пољској, треба имати у виду важност обавезе хармонизације пољских закона са правним тековинама ЕЗ, преузете Споразумом о придруживању између Пољске и ЕЗ. Уставни суд је сматрао да обавеза да се осигура усклађеност законодавства (коју првенствено имају Парламент и Влада) има за последицу и обавезу (која пада на судове) да се постојеће

⁶⁹ S. Rodin, 10-11.

законодавство тумачи на такав начин да се обезбеди највећи могући степен усклађености.⁷⁰

Из свега овог можемо закључити да би национални судови придружених држава морали тумачити национално право у складу са споразумом о стабилизацији и придруживању, узимајући у обзир правне тековине ЕУ, укључујући схватања *ECJ*.⁷¹ Пошто у правном поретку Србије потврђени међународни уговори и општеприхваћена правила међународног права имају непосредан učinak, монистички однос националног и међународног права⁷² *a fortiori* значи исти такав однос националног и европског права. Будући да се у хијерархији општих правних аката међународни уговори и општеприхваћена правила међународног права налазе изнад закона, а у светлу чл. 72 ССП, судови и други државни органи имају обавезу тумачења постојећег права у складу са начелом *favor conventionis*. Како и одлуке Савета за стабилизацију и придруживање чине део правног поретка Србије, не постоје правне препреке за признавање њиховог непосредног дејства, под условом да су јасне, недвосмислене и безусловне, те да садрже јемство неког субјективног права.⁷³

6. КРАТКОРОЧНЕ ИМПЛИКАЦИЈЕ СТУПАЊА НА СНАГУ ССП СА СРБИЈОМ НА ТЕРЕНУ ДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА

Уколико *ECJ* за неку оспорену меру утврди да има ограничавајуће дејство на основне слободе, он прво трага за могућим оправдањима. Тако, чл. 45 ССП са Србијом предвиђа да „овај споразум не спречава забране или ограничења увоза, извоза или транзита робе

⁷⁰ Вид. Zdenek Kühn, „Making a European Transnational Constitution: Some Central European Perspectives“, 10, http://www.ecln.net/elements/conferences/book_prag/KuhnFinal.pdf, 20. март 2011.

⁷¹ S. Rodin, 12.

⁷² Према монистичком схватању, међународно и унутрашње право део су једног система, у којем постоји хијерархија (примат међународног права). Према дуалистичком схватању које одговара старијим међународним уговорима међународно и унутрашње право су два одвојена правна система, те држава која закључи међународни уговор преузету обавезу према другој страни уговорници испуњава мењајући своје законодавство: тако створене норме унутрашњег права, а не саме међународне норме, постају извор права и обавеза лица под суверените том те државе. Вид. Војин Димитријевић *et al.*, *Основи међународног јавног права*, Београдски центар за људска права, Београд 2005, 64 65; Драшко Ђуровић, „Однос унутрашњег и међународног права у правном поретку Републике Србије“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2009, 339 342.

⁷³ Вид. S. Rodin, 16. У Хрватској је, међутим, донет Закон о спровођењу ССП, који, супротно монистичком приступу који заступа Устав, прихвата радикално дуалистичко схватање, према којем одлуке Савета за стабилизацију и придруживање морају бити потврђене од стране Владе.

оправдане на основу јавног морала, јавног интереса или јавне безбедности; заштите здравља и живота људи, животиња или биљака; заштите националног блага уметничке, историјске и археолошке вредности или заштите интелектуалне, индустријске и комерцијалне својине или правила која се односе на злато и сребро. Међутим, ове забране или ограничења неће бити средства произвољне дискриминације или прикривеног ограничења трговине између страна⁷⁴.

У ССП се налазе и одредбе којима се странама уговорницама допушта да могу да усвоје и примењују мере са циљем спречавања пореске евазије. Тако, чл. 68, ст. 2 и 3 ССП са Србијом (а идентична норма се среће и у осталим ССП) прописује да се „ниједна одредба овог наслова неће... тумачити као спречавање страна да усвоје или изврше било коју меру чији је циљ спречавање избегавања или утаје пореза у складу с пореским одредбама споразума о избегавању дво-струког опорезивања и других пореских договора или домаћег фискалног законодавства. Ниједна од одредаба овог наслова неће се тумачити као спречавање држава чланица или Србије да у примени релевантних одредаба својих пореских законодавстава разликују пореске обвезнике који нису у истој ситуацији, нарочито с обзиром на њихово резидентство“.⁷⁵

Из перспективе *ЕCJ*, циљ и контекст датог ССП имају важну улогу у примени оправдања за одређену рестриктивну меру. Споразуми о придруживању усмерени су ка ужем циљу од конститутивних споразума, те је простор за прихватање одређене рестриктивне мере за оправдану шири. У случају *Polydor*, *ЕCJ* је констатовао да се „у контексту Споразума (о придруживању са Португалијом – *Г.И.-П. и Д.П.*) ограничавања у трговини добрима могу... сматрати оправданим по основу заштите индустријске и комерцијалне својине у ситуацији у којој се не би могла правдати унутар Заједнице“.⁷⁶ Овакво резонување *ЕCJ* би могао применити и на случајеве ограничавања слободе кретања капитала из чл. 63 СФЕУ када су у питању треће државе.⁷⁷

⁷⁴ Иста одредба налази се и у чл. 42 ССП с Албанијом, чл. 43 ССП са БиХ, чл. 41 ССП са Македонијом, чл. 42 ССП са Хрватском и чл. 45 ССП са Црном Гором.

⁷⁵ У верзији на српском језику стоји погрешно „пребивалиште“, на шта је претходно у раду већ указано. Иста се грешка јавља и у чл. 65, ст. 3 ССП са Хрватском, у верзији на хрватском језику, што упућује на закључак да су се каснији редактори споразума (српски) преваходно трудили да „еквивизују“ хрватски „модел“, превиђајући озбиљну омашку која је промакла хрватским редакторима. И црногорски и босанско херцеговачки редактори упали су у исту замку.

⁷⁶ *ECJ, Case C 270/80 (Polydor Limited and RSO Records Inc. v. Harlequin Records Shops Limited and Simons Records Limited)* [1982] ECR 329, пар. 19.

⁷⁷ Вид. *ECJ, Case C 446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation)* [2006] ECR I 11753, пар. 170 и 171.

Поменута ограда садржана у чл. 68, ст. 3 ССП са Србијом – да се ниједна одредба Наслова V („Кретање радника, пословно настањивање, пружање услуга, кретање капитала“) неће тумачити као спречавање држава чланица или Србије да у примени релевантних одредаба својих пореских законодавстава разликују пореске обвезнике који нису у истој ситуацији, нарочито с обзиром на њихово резидентство – има различите, широке домете. Између осталог, *ECJ* је у одлуци у случају *Saint-Gobain* подсетио да „у случају уговора о избегавању двоструког опорезивања између државе чланице и државе која није чланица, принцип националног третмана налаже држави чланици која је страна у том уговору да пружи сталним пословним јединицама нерезидентних компанија предности које обезбеђује уговор, под истим условима као што су они који се примењују на резидентне компаније“.⁷⁸ Уколико нека држава чланица ЕУ, која са Србијом има уговор о избегавању двоструког опорезивања, који садржи норму засновану на чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције *OECD*,⁷⁹ а није огранку компаније која је резидент Србије, лоцираном на територији те државе чланице, пружила погодности које обезбеђује уговор, под истим условима као што су они који се примењују на резидентне компаније, она то неће морати да учини под претњом ССП са Србијом, јер „у примени релевантних одредаба својег пореског законодавстава може да разликује пореске обвезнике који нису у истој ситуацији, нарочито с обзиром на њихово резидентство“. Обрнуто важи *mutatis mutandis* и за Србију.

Поставља се, међутим, питање различитог третмана портфолио инвестиција у иностранству српских резидентних компанија у односу на њихове директне инвестиције. Наиме, право на индиректни порески кредит, као и на директни порески кредит у односу на плаћен порезу по одбитку,⁸⁰ припада резидентном обвезнику пореза на добит правних лица само уколико поседује најмање 25% акција, односно удела нерезидентне филијале – исплатиоца дивиденди, и то непрекидно у периоду од најмање годину дана који претходи подношењу финансијских извештаја.⁸¹ Портфолио инвеститори, као и директни инвеститори чије је учешће у капиталу нерезидентне компаније мање од 25%, немају то право и подлежу економском двоструком

⁷⁸ ECJ, Case C 307/97 (*Saint Gobain*) [1999] ECR I 6161, пар. 59. Упор. Дејан Поповић, Гордана Илић Попов, „Право Европске уније о директним порезима и треће државе“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2011.

⁷⁹ Упор. *Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD*, Paris 2008, 291 301.

⁸⁰ Вид. Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2010, 356 357.

⁸¹ Вид. чл. 52 и 53 Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04 и 18/10.

опорезивању типа III.⁸² Будући да су „жртве“ неједнаког третмана инвеститори – резиденти Србије, проблем дискриминације се овде *prima facie* не поставља.⁸³ Али, зато, стална пословна јединица нерезидентне компаније, лоцирана у Србији, која држи акције или уделе у нерезидентним филијалама, нема право на ове пореске кредите, без обзира на висину учешћа, па би се питање дискриминације могло релативно лако отворити.

У обрнутој ситуацији, када је страном правно лице инвестирало у компанију – резидента Србије (независно од тога да ли се ради о директним или о портфолио инвестицијама), постоји обавеза плаћања пореза по одбитку по стопи од 20% кадгод резидентна компанија исплаћује дивиденде⁸⁴ нерезидентном обвезнику (правном лицу).

С обзиром на то да српско пореско право предвиђа методу изузимања у случају када су исплатилац и прималац дивиденди резидентна правна лица (без обзира на висину учешћа у капиталу исплатиоца),⁸⁵ дилема постоји у ситуацији када акције, односно уделе у резидентном привредном друштву држи стална пословна јединица нерезидентног обвезника, па долази до исплате дивиденде: питање је да ли право на изузимање међукомпанијских дивиденди, које припада резидентној матичној компанији, треба да припадне и огранку предузећа друге државе – у овом контексту чланице ЕУ? Мишљења смо да би требало имати у виду да је циљ поменуте афилијационе привилегије⁸⁶ избегавање економског двоструког опорезивања типа III дивиденди и да би трошак тог посебног третмана требало да сноси држава резидентства компаније – примаоца дивиденди, а не држава у којој се налази стална пословна јединица – „непосредни прималац“ дивиденде. Штавише, држава резидентства матичне компаније може да опорезује дивиденду када се она даље буде расподељивала акционарима, што држава у којој се налази стална пословна јединица не може да чини, те је зато не треба оптерећивати губитком пореских прихода због пружања афилијационе привилегије таквој сталној пословној јединици.⁸⁷

⁸² Вид. Д. Поповић, 211.

⁸³ Међутим, дискриминисани су и страни инвеститори, јер их ова мера обесхрабрује да свој капитал набаве у Србији.

⁸⁴ Као и камате, ауторске накнаде, закупнину или приходе по основу извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма у Србији, који нису опорезовани као доходак физичког лица (извођача, музичара, спортисте и сл.).

⁸⁵ Вид. чл. 25 Закона о порезу на добит правних лица.

⁸⁶ Вид. Д. Поповић, 356.

⁸⁷ Постоје и аргументи у прилог пружању афилијационе привилегије сталној пословној јединици нерезидентног матичног предузећа. Упор. параграф 49 коментара уз чл. 24, ст. 3 *Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, Paris 2008.*

Неједнак третман, међутим, постоји уколико стална пословна јединица нерезидентног предузећа оствари добит пословањем у иностранству, а нема право на кредит за порез плаћен на ту добит у иностранству – право које, иначе, припада резидентном обвезнику.⁸⁸

Коначно, у светлу одлуке *ECJ* у случају *FII Group Litigation*, требало би размотрити решење из српског пореског права по којем се, када су исплатилац и прималац дивиденди резидентна правна лица примењује метода изузимања (афилијационе привилегије), а када је исплатилац нерезидент, а прималац резидент метода индиректног пореског кредита, и то само ако је испуњен услов у погледу учешћа (најмање 25% акција или удела) и у погледу дужине холдинг периода (најмање година дана од дана подношења биланса). Суд је, у интракومنитарном контексту, констатовао да аналогно решење из британског права не нарушава слободу пословног настањивања, уколико пореска стопа која се примењује на дивиденде чији је извор у иностранству није виша од стопе која се примењује на дивиденде чији је извор у земљи и уколико је порески кредит барем једнак износу плаћеном у држави чланици ЕУ чија компанија врши расподелу, али до лимита пореза који разрезује држава чланица ЕУ чија је компанија прималац дивиденди. Када је реч о слободи кретања капитала, она је, у начелу, нарушена у случају када резидентна компанија прима дивиденде од нерезидентне компаније у којој има учешће мање од 10%, јер тада нема право на индиректни порески кредит, а Суд није нашао разлоге који би оправдали овакву британску меру.⁸⁹

Такав закључак би се, *mutatis mutandis*, могао применити на опорезивање међукомпанијских дивиденди према српском пореском праву: једино је простор за потенцијално нарушавање слободе кретања капитала шири, јер су, за разлику од британских решења оспораваних у случају *FII Group Litigation*, ограничавајуће мере у српском законодавству успостављене чим је учешће у нерезидентној филијали мање од 25%, за разлику од британског лимита од 10%.⁹⁰ У поступку хармонизације, после ступања на снагу ССП, ово ограничавање, које обесхрабрује српске инвестиције у иностранству (дакле, и у државама чланицама ЕУ), али и стране (европске) инвеститоре да свој капитал набаве у Србији, требало би, у начелу, уклонити. Када су упитању директне инвестиције, чл. 63, ст. 1 ССП налаже да обе стране осигурају одмах по ступању Споразума на сна-

⁸⁸ Вид. чл. 51 Закона о порезу на добит правних лица.

⁸⁹ ECJ, Case C 446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*) [2006] ECR I 11753, пар. 47, 57, 65 и 157.

⁹⁰ Компанија резидент Србије чије је учешће у нерезидентној филијали мање од 25% лишена је не само права на индиректни порески кредит, него и на кредит за порез по одбитку који је филијала платила, што није случај у британском праву.

гу слободу кретања капитала; у ст. 3 овог члана предвиђено је да се слобода кретања капитала у односу на портфолио инвестиције обезбеди након четири године. Како је граница од 25% учешћа преви-сока да би се улагања у распону од, рецимо, 10% до 25% могла сма-трати портфолио инвестицијама, могуће је да већ у првом стадијуму примене ССП буде оспорено решење из српског пореског права о ускраћивању права на порески кредит (како индиректни, тако и директни) у случају дивиденди које матична компанија – резидент Србије прима од своје филијале – резидента државе чланице ЕУ као ограничавање слободе кретања капитала. По истеку четири године од дана ступања ССП на снагу, слобода кретања капитала прошириће се на портфолио инвестиције – оне код којих је учешће мање од, реци-мо, 10%. Могуће је да не постоје оправдања да се порески кредит (како индиректни, тако и директни) настави да ускраћује дивиден-дама које, под овим условима, компанија – резидент Србије прима из државе чланице ЕУ. Истина, статус одређене српске инвестиције, код које је учешће у капиталу филијале – резидента државе чланице ЕУ веће од 10%, а мање од 25%, одређиваће се у арбитражном по-ступку из Протокола 7 уз ССП, а не пред *ECJ*. Такође је потребно имати у виду да у српском пореском праву праг од 25% за инди-ректни порески кредит постоји од 1. јануара 1992. године,⁹¹ а за ди-ректни порески кредит од 9. јула 1994. године,⁹² што отвара питање реципроцитета уколико би државе чланице ЕУ одлучиле да се по-зову на ограничавање слободе кретања капитала између држава чла-ница и трећих држава из чл. 63, ст. 1 СФЕУ, које, у тзв. „затеченим“ ситуацијама, допушта чл. 64, ст. 1 СФЕУ: „Одредбе чл. 63 немају утицаја на примену на треће земље свих ограничавања која су на дан 31. децембра 1993. године постојала у националном праву⁹³ или пра-ву Уније, усвојених у односу на кретање капитала у треће земље или из њих, које обухвата директне инвестиције, укључујући улагања у непокретности, пословне јединице, пружање финансијских услуга или пуштање хартија од вредности на тржишта капитала“.

⁹¹ Чл. 45, у вези са чл. 44 Закона о порезу на добит корпорација, *Службени гласник РС*, бр. 76/91.

⁹² Чл. 51, у вези са чл. 50 Закона о порезу на добит корпорација, *Службени гласник РС*, бр. 43/94.

⁹³ Када су у питању Шведска, Аустрија и Финска, које су постале члани-це ЕУ 1. јануара 1995. године, Кипар, Малта, Пољска, Чешка, Словачка, Летонија, Литванија и Словенија, које су постале чланице ЕУ 1. маја 2004. године, као и Румунија, која је постала чланица ЕУ 1. јануара 2007. године, *ECJ* је у случају *Skatteverket v. A* заузео став да 31. децембар 1993. године представља датум према којем се и за те државе одређује „затечено стање“ у смислу чл. 64, ст. 1 СФЕУ, без обзира на то што су касније приступиле Унији. Вид. *ECJ*, Case C 101/05 (*Skatteverket v. A*) [2007] ECR I 11531, пар. 52. Изричитом одредбом чл. 64, ст. 1 *in fine* СФЕУ прописано је да је релевантан датум у националном праву Бугарске, Естоније и Мађарске 31. децембар 1999. године.

7. ЗАКЉУЧАК

Спроведена анализа показала је да споразуми о придруживању (у новијој терминологији: *споразуми о стабилизацији и придруживању*), као и акти тела установљених по основу ових споразума (на пример, Савета за стабилизацију и придруживање), из перспективе ЕУ чине саставни део *acquis*-а. *ЕСЈ* признаје директан ефекат некој одредби ССП када, имајући у виду њену формулацију, те сврху и природу споразума, она садржи јасну и прецизну обавезу која, у својој примени или дејствима, не захтева усвајање било какве накнадне мере. Када су у питању одлуке Савета за стабилизацију и придруживање, могуће је да правно схватање *ЕСЈ* буде друкчије од правног схватања тога тела, што би водило закључку да су – посматрано из угла права ЕУ – одлуке Савета подређене општем систему права ЕУ. *ЕСЈ*, међутим, нема надлежност у придруженим државама, у чији правни поредак ССП улази по окончању поступка ратификације, ступајући на снагу даном који је предвиђен сâмим споразумом. У државама (попут Србије) у којима се прихвата монистички однос националног и међународног права, потврђени ССП ће имати непосредно дејство, а у хијерархији општих правних аката налазиће се изнад закона. Придружене државе могу изабрати метод примене одредаба споразума о придруживању све док своје обавезе испуњавају у доброј вери, а одлуком у случају *Kupferberg* то је, као неспорно, потврдио и *ЕСЈ*. Но, из специфичног садржаја ССП и одлука Савета за стабилизацију и придруживање произлази да неке њихове одредбе у придруженим државама није могуће применити ако се претходно не протумаче у контексту правних тековина ЕУ. Штавише, споразуми о придруживању садрже обавезу усклађивања националног законодавства са правним тековинама ЕУ, па не изненађује став Уставног суда Пољске (из периода када је та земља имала статус придружене државе) да, иако право ЕЗ нема правну снагу у Пољској, треба имати у виду важност обавезе хармонизације националних закона са правним тековинама ЕЗ, што има за последицу и обавезу да судови постојеће законодавство тумаче на такав начин да се обезбеди највећи могући степен усклађености.

У разматрању краткорочних последица које ће ступање на снагу ССП имати на терену директних пореза у Србији, а полазећи од важећег српског законодавства, указали смо на дискриминацију у Србији лоциране сталне пословне јединице правног лица – резидента државе чланице ЕУ, која држи акције или уделе у нерезидентним филијалама, пошто она нема право на кредит за порез плаћен у иностранству на добит из које су јој исплаћене дивиденде, нити за порез по одбитку на сâме дивиденде, без обзира на висину учешћа у капиталу исплатиоца, док компанија – резидент Србије то право има, уко-

лико је њено учешће у капиталу нерезидентног исплатиоца најмање 25%. Неједнак третман постоји и уколико стална пословна јединица нерезидентног привредног друштва оствари добит пословањем у иностранству, а нема право на кредит за порез плаћен на ту добит у иностранству – право које, иначе, припада пореском обвезнику – резиденту Србије. Коначно, установили смо да начелно постоји ограничавање слободе кретања капитала у случају када компанија – резидент Србије остварује дивиденде од филијале – резидента државе чланице ЕУ, а учешће у капиталу јој је мање од 25%; тада је она лишена права на порески кредит, што је *ECJ*, разматрајући британски пропис, код кога је праг био нижи (10%), у случају *FII Group Litigation* оценио као дискриминацију портфолио инвестиција. Истина, слобода кретања капитала прошириће се на портфолио инвестиције тек по истеку четири године од дана ступања на снагу ССП, али се зато у односу на директне инвестиције она мора обезбедити чим се тај споразум почне примењивати. Закључили смо да је, будући да је законска граница од 25% учешћа превисока да би се улагања у распону од, рецимо, 10% до 25% могла сматрати портфолио инвестицијама, могуће да већ у првом стадијуму примене ССП буде оспорено поменуто решење из српског пореског права о ускраћивању права на порески кредит као ограничавање слободе кретања капитала.

Dr. Gordana Ilić-Popov

Professor
University of Belgrade Faculty of Law

Dr. Dejan Popović

Professor
University of Belgrade Faculty of Law

THE LAW ON DIRECT TAXES AND STABILISATION AND ASSOCIATION AGREEMENT BETWEEN SERBIA AND THE EU

Summary

Although the ratification procedure for the SAA between the EU and its Member States, of the one part, and Serbia, of the other, has not been finalized yet, the authors consider the consequences that SAA will create – primarily in the domain of direct taxation. On the one hand, all association agreements, including SAAs, have direct effect within the EU

law, regardless of the fact that they contain a provision on the solution of the disputes on application and interpretation of the agreement via the Stabilisation and Association Council and special arbitration procedure. *ECJ* holds the position that a provision in an association agreement must be regarded as being directly applicable when, regard being had to its wording and the purpose and nature of the agreement itself, the provision contains a clear and precise obligation which is not subject, in its implementation or effects, to the adoption of any subsequent measure. Furthermore, *ECJ* also recognizes the direct effect of the decisions of the Stabilisation and Association Council. It is up to the solution in the domestic law how the courts in the associated countries would behave in this respect. The Constitution of Serbia provides for direct application of international treaties. Art. 73 (2) of SAA prescribes that Serbia shall apply certain EU rules and interpretative instruments adopted by the *ECJ*. Finally, the authors analyse various tax law implications of SAA, pointing out to a possible restriction of the free movement of capital in the case where a company – resident of Serbia is receiving dividends from its subsidiary – resident of an EU Member State, whereby its shareholding is less than 25%. Under these circumstances the recipient company is denied the right to a tax credit – the practice which *ECJ*, while considering a piece of UK legislation involving a lower threshold (10%), declared in *FII Group Litigation* as discrimination against portfolio investments.

Key words: *Interim trade agreement. – Direct effect of SAA. – Decisions of the Stabilisation and Association Council. – Discrimination against portfolio investments. – Affiliation privilege v. indirect tax credit.*