

*Prof. dr Mile Vranješ\**

# **DOMINIRAJUĆE TEME I DILEME NA PODRUČJU PORESKOG PRAVA EVROPSKE UNIJE (II)**

## **1. Uvod**

Cilj ovog priloga jeste da ukaže na pravne izvore prava EU, odnosno poreškog prava EU, uz istovremeno analiziranje i nekih dominirajućih tema i dilema na ovom području.

## **2. Pravni izvori poreškog prava Evropske unije.**

Potrebno je, najpre, ukazati na širi aspekt sa koga se može i čak mora, ne bez razloga, poći u analizu pravnih izvora poreškog prava EU. To je polazište da su pravo EU i poreško pravo EU pre svega pravo, pa otuda za pravo EU i poreško pravo EU vredi ono što vredi i za pravo uopšte. Zbog toga, ono što vredi za pravne izvore prava EU vredi i za pravne izvore poreškog prava EU.

Pravo EU, pa prema tome i ono koje se odnosi na poreze (poreško pravo EU), deli se na primarno pravo (primarno komunitarno pravo) i na sekundarno pravo ("sekundarno komunitarno pravo"). Pravni izvori primarnog prava EU su: ugovorno pravo, opšta pravna načela, i običajno pravo. Pravni akti sekundarnog prava EU su: pravila, direktive, odluke, preporuke, mišljenja i atipična pravna akta koja tela EU donose u okviru postupka i radnji za koje su ovlašćena. Treba istaći da propisi primarnog prava EU imaju jaču pravnu snagu od propisa sekundarnog prava EU. Sekundarna pravna pravila EU nedelotvorna su ako su u suprotnosti sa primarnim pravnim pravilima.<sup>1</sup>

Centralno mesto među primarnim pravnim pravilima EU zauzima ugovorno pravo. A ugovorno pravo čine svi ugovori, izmene i dopune ugovora, protokoli, statuti, aneksi i drugi akti. Od ugovora treba istaći: Ugovor o osnivanju Evropske ekonomske zajednice (EEZ) koji je potpisan u Rimu 25. avgusta 1957. godine, a počeo se primenjivati od 1. februara 1958. godine; Ugovor o Evropskoj uniji koji je potpisan u Mastrihtu 7. februara 1992. godine; a počeo se primenjivati 1. no-

\* Profesor Pravnog fakulteta u Novom Sadu.

<sup>1</sup> Dietrich Kellersmann-Čorina Treisch: Europäische Unternehmenbesteuerung, Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 2002., str. 20.

vembra 1993. godine; Ugovor o osnivanju Evropske zajednice koji je potpisan u Amsterdamu 1997. godine, a zasnovan na dotad ustanovljenim evropskim zajednicama (asocijacijama); Evropska zajednica za uglj i čelik (MONTANUNION), Evropska ekonomska zajednica, (EEZ) i Evropska zajednica za atomsku energiju (EURATOM), te Ugovor iz Nice o izmeni Ugovora o Evropskoj uniji, Ugovora o osnivanju Evropske zajednice i nekih pratećih akata, koji je potpisan 26. februara 2001. godine. Navedenim Rimskim ugovorom, koji je zadnji put dograđivan i menjan ugovorom o Evropskoj uniji, osnovana je jedna nacionalna organizacija (Evropska ekonomska zajednica, kasnije Evropska zajednica i Evropska unija), s pravom donošenja sopstvenih akata, i ta međunarodna organizacija počela je sa radom 1. februara 1958. godine.

Posebno je značajno ukazati, na ovom mestu, na neke odredbe Ugovora o osnivanju Evropske zajednice koje imaju uticaja na formiranje poreskog prava EU.

Tako član 5 (bivši član 3 b) Ugovora o osnivanju Evropske zajednice propisuje da “Zajednica deluje u okvirima nadležnosti koje su joj dodeljene i prema ciljevima koji su utvrđeni ovim Ugovorom. U oblastima koje ne spadaju u njenu isključivu nadležnost, Zajednica preduzima mere u skladu sa načelom supsidijarnosti, samo ako i ukoliko ciljevi predviđene akcije ne mogu u potrebnoj meri biti ostvareni od strane država članica, odnosno mogu biti uspješnije ostvareni od strane Zajednice, imajući u vidu veličinu ili učinak predviđene akcije. Mere Zajednice neće prelaziti okvire onoga što je neophodno da bi se postigli ciljevi ovog Ugovora”.

Po slovu navedene ugovorne odredbe može se zaključiti da se ovde radi o supsidijarnosti a to je jedno mlado načelo poreskog prava u EU, koje je uneto tek 1992. godine u ugovor o EU zaključen u Matrihtu. Načelo supsidijarnosti podrazumeva da EU može delovati, to jest donositi pravne akte, u područjima u kojima nema isključivu nadležnost nego je deli sa zemljama članicama, samo ukoliko ciljeve, koje tim aktima želi postići, može bolje i pogodnije ostvariti od svojih članica. Naime, donošenje odluke na nivou EU ili odluke na nivou zemlje članice zavisi od toga koja će se od njih pokazati boljom i prihvatljivijom. Ako se regulisanje nekog pitanja pokaže boljim na nivou Zajednice, onda je u skladu sa načelom supsidijarnosti ona ovlašćena da donese odgovarajući pravni akt, a ne zemlja članica. Pri tom, Zajednica neće prelaziti okvire onoga što je neophodno da bi se postigli ciljevi Ugovora. Međutim, ako se neko pitanje može bolje regulisati na nivou zemlje članice, ono prelazi u njezinu nadležnost, uz obavezu da pravni akt koji donese ne povredi pravila Ugovora. U svakom slučaju, nijednoj odluci nije unapred dano da će je doneti Zajednica ili zemlja članica. Uvek će se tražiti bolje rešenje za to. Međutim, pri tome, treba imati u vidu da je bolje ponekad neprijatelj dobrog...

U članu 12 Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (ranije čl. 6) propisano je: “U okviru primene ovog Ugovora i uz poštovanje svih njegovih posebnih odredbi, zabranjuje se svaka diskriminacija po osnovu državljanstva. Savet može, u skladu sa postupkom predviđenim članom 251 doneti propise u cilju zabrane takve diskriminacije”.

U članu 23 Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši čl. 9) propisano je: “Zajednica se zasniva na carinskoj uniji koja se odnosi na svu robnu razmenu i obuhvata zabranu carina na uvoz i izvoz između država članica i svih dažbina koje imaju isto dejstvo, kao i uvođenje zajedničke carinske tarife u njihovim odnosima sa trećim zemljama. Odredbe sadržane u članu 25. i u glavi 2. ovog naslova

primenjuju se na robu koja potiče iz država članica, kao i na onu robu iz trećih država koja je u slobodnom prometu u državama članicama”.

U članu 24. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši čl. 10) propisano je: “Pod robom iz trećih država koja je u slobodnom prometu u državi članici smatra se ona roba za koju su u toj državi ispunjene sve uvozne formalnosti i naplaćene sve carine i dažbine sličnog dejstva i za koje se nisu koristile pogodnosti potpunog ili delimičnog povraćaja takvih dažbina i carina”.

U članu 25. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši čl. 12) propisano je: “Carine na uvoz i izvoz i druge dažbine sa istim dejstvom su zabranjene između država članica. Ova zabrana takođe važi za carine koje imaju fiskalni karakter”.

U članu 26. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši čl. 28) propisano je: “Savet usvaja zajedničku carinsku tarifu, odlučujući kvalifikovanom većinom na predlog Komisije”.

Zajednički imenitelj navedenih ugovornih odredbi 23-26 jeste u njima utvrđeno načelo poreskog prava EU kojim se zemljama članicama zabranjuje da primenjuju carine i druga davanja sa istim učinkom. Ali istim načelom zemlje članice obavezne su da u odnosima sa trećim zemljama primenjuju zajedničku carinsku politiku radi ostvarivanja i očuvanja unutrašnjeg tržišta kao bitnog elementa EU. Drugim rečima, uvedena je zabrana korišćenja ili uvođenja i naplaćivanja carina koje se ubiru na promet robe preko carinske granice, ili bilo kojeg drugog davanja koje ima isti učinak. Navedena zabrana odnosi se dakle i na davanja koja imaju isti učinak kao i carina, što znači da nisu zabranjene samo carine, uvozni i izvozni kontingenti, nego i druge mere istog dejstva. Pošto u Ugovoru o osnivanju Evropske zajednice nije navedeno koje su to, sve mere istog dejstva, njihov pojam određuje se u skladu sa mišljenjem Evropskog suda, po kojem je to ono davanje čiji učinak se može dovesti u vezu sa slobodom prometa robe između zemalja članica, što je jedna od osnovnih sloboda EU. Na kraju, zemlje članice dužne su da primenjuju zajedničku carinsku tarifu na promet robe sa trećim zemljama. Na tom načelu danas počiva i deluje EU kao carinska unija.

U članu 39. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši čl. 48) propisano je: “1. Unutar Zajednice biće obezbeđena sloboda kretanja radne snage. 2. Takva sloboda obuhvata ukidanje svake diskriminacije između radnika država članica po osnovu državljanstva u pogledu zapošljavanja, nagrađivanja i ostalih uslova rada. 3. Uz izuzetak opravdanih ograničenja iz razloga javnog poretka, bezbednosti i zdravlja, sloboda kretanja daje radnicima pravo: a) da prihvate stvarno učinjene ponude za zaposlenje, b) da se u tu svrhu slobodno kreću na teritorijama država članica; v) da borave u jednoj državi članici radi zaposlenja u skladu sa zakonskim i administrativnim propisima koji regulišu zapošljavanje državljana tih država članica; g) da se zadržavaju na teritoriji države članice nakon zaposlenja u toj državi, u skladu sa uslovima koje Komisija utvrdi u izvršnim pravilima. 4. odredbe ovog člana se ne primenjuju na zapošljavanje u javnom upravi”.

Zabrana diskriminacije državljana EU, u bilo kom obliku, smatra se jednom od najznačajnijih odredaba Unije.

O diskriminaciji možemo govoriti ako nacionalno poresko zakonodavstvo i administrativna pravila zemlje članice predviđaju različit poreski tretman za državljane/rezidente i državljane nerezidente, ili uvode prepreke za slobodno kretanje ljudi unutar EU. Diskriminaciju bismo imali u ovakom slučaju. Jedno lice ima pre-

bivalište u zemlji članici A, gde živi sa suprugom i dvoje dece, a zaposleno je u preduzeću u zemlji članici B i svakodnevno putuje na posao iz zemlje A u zemlju B, a dohodak koji ostvaruje po tom osnovu jedini je prihod njihove porodice. Podnoseći poresku prijavu poreskom organu zemlje članice B, u kojoj radi i ostvaruje dohodak, taj zaposleni traži primenu splitting tarife, koja mu je povoljnija s obzirom na broj članova njegove porodice. Ako poreski organ ne prihvati taj predlog, s obrazloženjem da zaposleni prema poreskim propisima zemlje članice B nije neograničeni poreski obveznik, budući da je njegovo prebivalište u zemlji članici A, a splitting tarifa se primenjuje isključivo na poreske obveznike rezidente zemlje B, onda imamo slučaj prikrivene diskriminacije. Postoji i diskriminacija pravnih lica. Tako, na primer, pravila o tanjenoj kapitalizaciji u jednoj zemlji članici mogu biti smetnja u ostvarenju prava na slobodan poslovni nastup iz člana 43. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice ako se do primene nacionalnog poreskog propisa u tom domenu može doći samo u slučaju kada je društvo zajmodavac ne-rezidentno trgovačko društvo.

U članu 43. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši čl. 52) propisano je: “Ograničenja slobode nastanjivanja državljana jedne države-članice na teritoriji druge države-članice postepeno se zabranjuje, u skladu sa odredbama koje slede. Zabrana se takođe odnosi i na ograničenje za osnivanje agencija, filijala i poslovnica od strane državljana jedne države-članice, koji su nastanjeni na teritoriji druge države članice. Sloboda nastanjivanja uključuje pravo osnivanja i obavljanja samostalnih delatnosti ličnim radom i osnivanja i upravljanja preduzeća, posebno firmi ili trgovačkih društava u smislu čl. 48 tačka 2. u skladu sa uslovima i zakonima koji važe za države nastanjivanja i pod uslovom poštovanja odredbi poglavlja koja se odnose na kapital”.

Primer kako nacionalni poreski propisi mogu biti smetnja navedenoj osnovnoj slobodi EU, imali bismo u slučaju kada bi strani državljanin bio zaposlen u zemlji članici A, a prebivalište mu je u zemlji članici B, s tim što u obe zemlje ostvaruje prihod, ali bi u zemlji A, u kojoj je zaposlen plaćao porez primenom poreske stope koja je viša od one što se primenjuje na lica sa prebivalištem u zemlji A, to jest njeni su rezidenti.

Ako bi neke inostrane usluge bile oporezovane u zemlji članici A, dok domaće usluge, pružene u istoj toj zemlji članici, ne bi bile oporezovane inostrane usluge bi se stavile u nepovoljan položaj u odnosu na domaće usluge u pogledu poreskog tretmana imali bismo onda primer povrede slobode prometa usluge.

U članu 49. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši član 59) propisano je: “Prema niže navedenim odredbama, ograničenja slobodnog vršenja usluga unutar Zajednice se zabranjuju u odnosu na državljanu državu članica koji su nastanjeni u drugoj državi članici, a koja nije država lica kome se pruža usluga. Savet može odlučiti, kvalifikovanoom većinom na predlog Komisije da proširi primenu odredba ovog poglavlja na državljanu trećih zemalja koji su davaoci usluga, a nastanjeni su unutar Zajednice”.

U članu 56. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši čl. 83b) propisano je: “U okviru odredbi ovog poglavlja zabranjuju se sva ograničenja kretanja kapitala između država članica i između država članica trećih zemalja. U okviru odredbi ovog poglavlja zabranjuje se sva ograničenja platnog prometa između država članica i država članica i trećih zemalja”. Navedenu ugovornu odredbu o abra-

ni "svih ograničenja" ne treba doslovno shvatiti i tumačiti. Naime, zemlji članici se ipak priznaje pravo na ograničenja ako su ona posledica primene, posebno poreskih propisa kojima se diferencirano tretiraju poreski obveznici s obzirom na njihovo prebivalište i na mesto ulaganja kapitala. Nepovoljan poreski tretman dividendi – ili kapitalnih dobitaka koje primaju domaće kompanije i filijale u zemlji članici bio bi primer kako nacionalno poresko pravo nije u funkciji slobode prometa kapitala.

U Ugovoru o osnivanju Evropske zajednice postoje, a što treba posebno istaći i "Odredbe koje se odnose na poreze". Te odredbe su bile sadržane još u Ugovoru o osnivanju EEZ, i one ni u jednoj, od navedenih izmena i dopuna tog Ugovora nisu pretrpele nikakve promene i ostale su na snazi do danas dakle gotovo punih 50 godina.

Tako u članu 90. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši član 95) propisano je: "Na proizvode iz drugih država članica države članice ne mogu ni neposredno, ni posredno naplaćivati veće unutrašnje poreze bilo koje vrste od onih koji se neposredno ili posredno naplaćuju za slične domaće proizvode. Osim toga, ni jedna država članica ne može na proizvode iz drugih država članica naplaćivati bilo kakve unutrašnje poreze radi zaštite drugih proizvoda". Dakle navedena ugovorna odredba zabranjuje zemlji članici, koja proizvod uvozi s područja druge zemlje članice, da uvezeni proizvod posredno ili neposredno poreski optereti unutrašnjim davanjima višim od onih kojima opterećuje istovrsne domaće proizvode.

U članu 91. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši član 96) propisano je: "Ako se roba izvozi na teritoriju neke države članice, povraćaj unutrašnjih poreza ne sme biti veći od iznosa unutrašnjih poreza koji se neposredno ili posredno naplaćuju za izvezenu robu". Navedenom ugovornom odredbom ustanovljena je, dakle, poreska jednakost pri uvozu, odnosno zabranjeno je zemlji članici da izvoznicima za izvezene proizvode vrati porez u većem iznosu od poreza koji na iste proizvode naplaćuje na svom području.

U članu 92. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši član 98) propisano je: "Kad su u pitanju druge dažbine, a ne porezi na promet, potrošnja i drugi oblici posrednih poreza, nisu dozvoljena oslobođenja i povraćaj u slučaju izvoza u druge države članice, niti naplaćivanje kompenzacione dažbine za uvoz iz država članica, osim ako ih nije za ograničeni vremenski period ranije odobrio Savet kvalifikovanom većinom na predlog komisije". Navedenom odredbom ustanovljeni su primena i olakšica i povraćaj posrednih poreza pri izvozu na područje druge zemlje članice. Naplata poreza na izravnaje pri uvozu na područje određene zemlje članice dozvoljena je samo ako je to Veće na predlog Komisije odobrilo i to za ograničeno vreme.

U članu 93. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (bivši član 99) propisano je: "Savet jednoglasnom odlukom, na predlog Komisije i nakon što je konsultovao Evropski parlament i Ekonomski i socijalni komitet usvaja mere za usklađivanje pravnih propisa koji se odnose na porez na promet, akcije i druge oblike posrednih poreza u meri u kojoj je takvo usklađivanje potrebno za uspostavljanjem i funkcionisanjem unutrašnjeg tržišta u okviru vremena određenog u članu 14." Ovom ugovornom odredbom ustanovljena je harmonizacija posrednih poreza, što ima veli značaj u stvaranju jedinstvenog tržišta u kojem bi se slobodno, bez ikakvih ograničenja mogli vršiti promet kapitala, robe i usluga i kretanje radne snage, uz istovremeni napor da se zemlje članice skladno razvijaju.

Teorijski gledano, EU ima zadatak da čuva jedinstvo unutrašnjeg tržišta EU i to oporezivanjem proizvoda i usluga, dakle, posrednim porezima. Zbog toga, za sve zemlje članice važe jedinstvene carine i sve one uvele su isti sistem poreza na promet porez na dodatnu vrednost. Na drugoj strani, oporezivanje fizičkih i pravnih lica zavisi od njihovog dohotka i dobiti i nema direktnog uticaja na jedinstvo unutrašnjeg tržišta EU, kao što na primer ne narušava jedinstvo unutrašnjeg tržišta to što evro ima različitu kupovnu snagu u jednoj zemlji članici u odnosu na drugu zemlju članicu. Zemlje članice razlikuju se po stepenu privrednog razvoja, po privrednoj strukturi i drugim karakteristikama. Pored toga na području oporezivanja dohotka nije potrebna harmonizacija po pravilima EU, nego je prepušteno zemljama članicama da oporezivanje dohotka nezavisno uređuju u svojim zemljama, a da pri tome ne ugrožavaju osnovna načela unutrašnjih tržišta EU, dok je harmonizacija nužna na području poreza na dobit gde su ipak postignuti određeni rezultati.

Kad je reč o opštim pravnim načelima koja su utvrđena pravnim aktima Evropskoga suda, građanima EU i drugim licima na koje se odnosi pravo EU, priznaju se i obezbeđuju sledeća prava: pravo na privatnu svojinu, pravo na zaštitu privatnosti, pravo na nepovredivost stana, pravo na slobodan izbor zanimanja i delatnosti, pravo na slobodno izražavanje, pravo na udruživanja, pravo na slobodan izbor vere, pravo na zaštitu porodice i zabrane samovolje, kao i ostala opšta pravna načela priznata od strane Evropskog suda: načelo jednakog postupanja, načelo zakonitosti, načelo pravne sigurnosti, načelo postupanja u dobroj nameri, načelo zaštite stečenih prava, načelo zabrane vođenja postupka pred sudom dva puta o istoj stvari.

Kad su u pitanju pravni akti sekundarnog prava EU, potrebno je prvo nešto reći o pravilima. Po pravnom dejstvu pravila možemo uporediti sa domaćim zakonom. Pravilo je obavezujući pravni akt koji se neposredno primenjuje na području svih zemalja članica, pa nema potrebe da ga zemlje članice prethodno ratifikuju. Pravilom se na relativno malom broju pravnih područja (carine, poljoprivreda, spoljna trgovina i dr.) uređuju određena pitanja. Na drugoj strani, pravila sa poreskim sadržajem bila bi Carinski kodeks, carinska tarifa i pravilo o saradnji upravnih tela na području posrednih poreza. Iako pravila imaju svoju relativno veliku praktičnu relevantnost, ona nisu najznačajniji sekundarni pravni akt EU.

Direktivu, kao sekundarni pravni akt EU, donosi Veće Evrope ili izuzetno Evropska komisija. Za razliku od pravila, Direktivu nije moguće uporediti ni sa jednim pravnim aktom u pravnom sistemu zemalja članica. Direktiva predstavlja “kompromis između zahteva za jedinstvenim pravom EU i, što je god moguće, najveće zaštite svojstva nacionalnih pravnih propisa”.<sup>2</sup> Direktivom se propisuje uređenje određenih odnosa a zemlje članice su obavezne da u svoje zakonodavstvo unesu odredbe kojima se postižu ciljevi određeni direktivom. Direktiva, dakle, ima obavezujući karakter. No, zemlje članice imaju slobodu da direktivu implementiraju u nacionalno zakonodavstvo. EU se ne upušta u diktiranje zemljama članicama propisa neophodnih za postizanje određenog cilja, već samo određuje obavezu primene pravnih ili administrativnih sredstava koje će omogućiti realizaciju direktiva. No, ipak, često puta direktiva sadrži detaljna obavezna pravila, po-

<sup>2</sup> Rudolf Streinz: “Europarecht” C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 2003., str. 158.



što se pokazalo da se neki ciljevi mogu ostvariti samo na taj način. Obaveza navedena u direktivi mora se ispuniti u roku utvrđenom direktivom, a pre isteka toga roka zemlje članice ne smeju donositi propise koji bi mogli ometati postizanje cilja direktive. Potrebno je, na kraju istaći da pisanjem jasne direktive nije lagan zadatak, čak i ako je za to na raspolaganju više godina. Najbolji primer za to je direktiva po matičnom i zavisnom društvu čiji je nacrt bio formulisan 1969. godine, a postao važeći propis tek 1990. godine.

Direktive se odnose na čitavo područje nacionalnog prava, posebno na područje privrednog i socijalnog prava i područje posrednih poreza. Zbog toga najveće realne mogućnosti i domete direktiva imaju upravo na području posrednih poreza.

Kod neposrednih poreza, pored navedene direktive o matičnom i zavisnom društvu, još i Direktivu o fuziji, kao i dokument Kodeks ponašanja pri oporezivanju preduzeća. Direktivom o matičnom i zavisnom društvu iz 1990. godine propisana je obaveza za zemlje članice da ukinu porez po odbitku na deo dobiti koji zavisno društvo raspodeljuje matičnom društvu, čime bi se sprečilo dvostruko opterećenje matičnoga društva bilo primenom metoda odbitka ili metoda izuzimanja. Na drugoj strani Kodeks ponašanja pri oporezivanju preduzeća preporučuje zemljama članicama da tako urede svoje poreske sisteme u svrhu eliminisanja nelojalne poreske konkurencije.

Što se tiče direktiva na području posrednih poreza, treba istaći da je Veće 1967. godine donelo Prvu i Drugu direktivu u vezi sa usklađivanjem opšteg poreza na promet. Dok je Prva direktiva od zemalja članica tražila da ugrade porez na dodatnu vrednost s pravom na odbitak predporeza u njihove poreske sisteme s rokom do 1. februara 1970. godine, umesto bruto svefaznog poreza na promet, Druga direktiva određuje osnovna načela članicama o oporezivanju prometa-prihvatanja načela odredišta robe u cilju izbegavanja dvostrukog oporezivanja. U međuvremenu doneta je i Šesta direktiva 1977. godine s tim da se počne primenjivati od 1. februara 1978. godine, što mnoge zemlje članice nisu ispoštovale. Njome se određuje jedinstvena poreska osnovica poreza na dodatnu vrednost. Na kraju, doneta je i direktiva o poreskim stopama iz 1992. godine kojom se nalaže usklađivanje broja i visina stopa poreza na dodatnu vrednost unutar zemalja članica. No bez obzira na rezultate koji su postignuti na polju harmonizacije posrednih poreza (kao i akciza), ostaje otvoreno pitanje treba li primeniti načelo odredišta ili načelo porekla. Direktivom o unutrašnjem tržištu iz 1991. godine naloženo je zemljama članicama da u svoje poreske sisteme do 1. februara 1997. godine prilikom oporezivanja prometa uvedu načelo porekla. Ali danas je na snazi prelazno rešenje tzv. mešoviti sistem, jer se komercijalne isporuke unutar EU oporezuju primenom načela odredišta, dok se nekomercijalne isporuke u EU oporezuju primenom načela porekla.

Kada je u pitanju odluka kao pravni akt sekundarnog prava EU ona je obavezna za onog kome je upućena, bilo to fizičko ili pravno lice u određenoj zemlji članici ili samo zemlja članica. Na primer ako je poresko telo u jednoj zemlji članici donelo akt o otpisu poreskog duga preduzeću kako bi sprečilo njegov stečaj, Evropska komisija ako taj akt oceni kao nedozvoljenu pomoć, doneće odluku kojom će obavezati nacionalno poresko telo da ukine svoj akt, a na tu odluku nacionalno poresko telo ima pravo žalbe.

Kad je reč o mišljenjima, kao sekundarnom pravnom aktu EU ona su bez obavezujućeg delovanja. Domaći sudovi moraju preporuku uzeti u obzir

### 3. Zaključak

Sprovedena analiza pokazala je:

1. Postojeći sistem primarnog i sekundarnog prava EU ima značajan uticaj na formiranje poreskog prava EU. Od svih pravnih akata prava EU, najveći uticaj na formiranje poreskog prava EU imaju: Ugovor o osnivanju Evropske zajednice, opšta pravna načela koja su utvrđena pravnim aktima Evropskog suda i direktive. Međutim, EU nema zajedničku fiskalnu, posebnu poresku politiku. Definisanje zajedničke (ne i jedinstvene) fiskalne, posebno poreske politike, od gotovo vitalnog je značaja za funkcionisanje privrede u opšte prihvaćenim i ujednačenim uslovima privređivanja na području EU. A mere poreske politike omogućavaju, olakšavaju ili pospešuju i ekonomske integracije.

2. U tom kontekstu donošenje ustava EU moglo bi da bude od fundamentalnog značaja za pravo EU, pa prema tome i za određenje regulisanje poreskog sistema i poreske politike EU. Dok se ne donese ustav EU, sada postojeća pravna pravila u ugovoru o osnivanju Evropske zajednice koja se odnose na poreski sistem EU trebalo bi dograditi ili menjati.

**Mile Vranješ, Ph.D.**

### *On the Sources of European Union Tax Law*

#### *A b s t r a c t*

A thorough analysis of this subject has demonstrated the following:

1. The existing system of primary and secondary European Union (EU) law has had a significant influence on the formation of a EU tax law. Of all the legal acts of primary and secondary EU law, the greatest influence on this formation have been the Treaty establishing the European Community, general legal principles as determined by the legal acts of the European Court of Justice and directives. However, the EU does not have a commonly formulated tax policy. The definition of a common (not uniform) fiscal, particularly tax policy, is of vital importance for the functioning of the economy in the generally accepted conditions of doing business on the territory of the EU. Tax policy measures serve to enable, facilitate and hasten economic integration.

2. The adoption of the EU Constitution could be of fundamental importance for EU law and consequently for a better defined regulation of the EU tax system and policy. Nevertheless, until the EU Constitution is adopted, the existing legal rules in the Treaty establishing the European Community on the EU tax system should be supplemented or changed.