

Siniša Varga*

UDK 347.73[(497.11)+ (4-672EU)
351.713[(497.11)+ (4-672EU)
str. 53-69.

POREZ KAO INTEGRALNI DEO DRŽAVNE POMOĆI U PRAVU KONKURENCIJE EVROPSKE UNIJE**

Apstrakt

S obzirom da je državna pomoć prenos sredstava iz državnih izvora preduzećima, a porez vrsta javnog prihoda, to i po logici i po prirodi stvari preduzeća plaćanjem poreza, odnosno prenosom svojih finansijskih sredstava državi, ne mogu steći ekonomsku prednost nad konkurentima. Zato se porez, barem na prvi pogled, teško može podvesti pod pravila o kontroli državne pomoći. Da je, međutim, i tako nešto moguće, vidljivo je iz sudske prakse Evropske unije. Pod kojim uslovima dopuštenost poreza može zavisi od dopuštenosti državne pomoći pokazano je putem razmatranja presuda Suda pravde u slučajevima Streekgewest i Casino France and others.

Ključne reči: porez, državna pomoć, Evropska unija, pravo konkurencije, sudska praksa.

* Vanredni profesor Pravnog fakulteta Univerziteta u Kragujevcu.

** Rad je napisan u okviru naučnog projekta Pravnog fakulteta Univerziteta u Kragujevcu: "Usklađivanje pravnog sistema Srbije sa standardima Evropske unije", koji se finansira iz sredstava Fakulteta.

1. Uvod

Poreska državna pomoć je jedan od najzastupljenijih vidova državne pomoći. Oko 30% od ukupne državne pomoći dodeli se u vidu poreske državne pomoći. Ali poreska državna pomoć i porez kao državna pomoć nisu jedna te ista pojava. Pod poreskom državnom pomoći podrazumevaju se selektivne poreske olakšice i poreska oslobođenja, kao i drugi vidovi selektivnih poreskih podsticaja kojima se država lišava prihoda koji joj po zakonu pripadaju. S druge strane porez, odnosno prenos novčanih sredstava državi, kao državna pomoć gotovo je nezamisliv. I pored toga, postoje slučajevi kada se pravo kontrole državne pomoći primenjuje i na poreze. Koji su to slučajevi, predmet je ovog rada.

Rad je podeljen na tri celine. U prvom delu razmatraju se pojam i vrste poreza sa naglaskom na podelu poreza na direktne i indirektne, te opšte i namenske. U drugom delu se obrađuje pojam zabranjene državne pomoći. U trećem delu se daje pregled sudskih odluka kojima se utvrđuju uslovi pod kojima se porez može smatrati integralnim delom državne pomoći.

2. Pojam i vrste poreza

Porez je oblik javnog prihoda. U pitanju je jedna od najznačajnijih dažbina, imajući u vidu procentualno učešće prihoda prikupljenih po osnovu poreza u ukupnim javnim приходima i BDP-u.¹ Naplatu poreza od subjekata pod njenom poreskom vlašću, najčešće u novčanom obliku i pod pretnjom prinudnog izvršenja, vrši država, ne pružajući niti se obavezujući na protivuslugu koja bi **neposredno** služila kao ekvivalent izvršenom plaćanju.

Porezi, isto kao i drugi javni prihodi, služe finansiranju javnih rashoda za potrebe odbrane, bezbednosti, pravosuđa, obrazovnog sistema, zdravstva i drugih potreba od opšteg interesa bez kojih savremena država i društvo ne bi mogli funkcionisati. Osim fiskalnih, porezima se ostvaruju i drugi ciljevi kao što su ekonomski i socijalni. Imajući to u vidu, država putem poreza sprovodi "jedan vid intervencije u društvenom životu."² Intervencija se sastoji u preraspodeli nacionalnog dohotka odnosno prelivanju sredstava iz vlasništva jedne grupe

¹ H. Hrustić, *Javne finansije i poresko pravo*, Beograd 2006, str. 55.

² M. Matejić, Nefiskalni ciljevi poreza u savremenoj teoriji i praksi u: *Zbornik radova Pravno - ekonomskog fakulteta u Nišu II* (Popović, S., ur.), Niš 1963, str. 98.

građana u vlasništvo druge grupe građana. Naime, putem javnih rashoda, poreski prihodi naplaćeni od jednih, uplaćuju se drugim pravnim subjektima.³

Porezi se mogu klasifikovati po brojnim kriterijumima.⁴ Tako razlikujemo objektivne i subjektivne,⁵ analitičke i sintetičke,⁶ pretpostavljene i faktičke,⁷ *ad valorem* i specifične,⁸ fundirane i nefundirane,⁹ redovne i vanredne, periodične i povremene, centralne i lokalne. Za ovaj rad, međutim, od najvećeg značaja je podela poreza na direktne i indirektne i opšte i namenske.

Podela na direktne i indirektne vrši se prema kriterijumu prevaljivosti poreza. Ako se poreski teret može prevaliti na neko drugo lice onda je to indirektan porez. "Prevaljivanje poreza vrši se preko cene, tako što se iznos poreza uključuje u prodajnu cenu proizvoda ili usluge."¹⁰

Po tzv. francuskoj definiciji, "neposredni porezi su oni koji terete privrednu sposobnost obveznika pogađajući neposredno njihovo bogatstvo ili prihode; posredni, međutim, naplaćuju se u vezi sa radnjama proizvodnje, potrošnje ili razmene dobara."¹¹ Tako u direktne poreze spadaju: porezi na imovinu, prihode i upotrebu dobara (npr. motorna vozila, vatreno oružje i dr.), dok bi indirektni porezi bili: porezi na promet, obuhvatajući PDV, kao i porez na prenos apsolutnih prava.¹²

³ *Ibid.*

⁴ O klasifikaciji poreza vidi više: D. Popović, *Poresko pravo*, Beograd 2008, str. 66-86.

⁵ Podela na objektivne i subjektivne zasniva se na kriterijumu da li se pri oporezivanju vodi računa o ličnim prilikama poreskog obveznika i njegovoj ekonomskoj snazi.

⁶ Podela na analitičke i sintetičke vrši se prema tome da li se oporezuje samo jedan element poreske situacije (npr. samo poslovni prostor (a ne celokupna imovina) ili samo prihod od kapitala, a ne i od rada) ili porez obuhvata celinu neke poreske situacije.

⁷ Podela na pretpostavljene i faktičke se vrši prema načinu na koji se utvrđuje poreska osnovica.

⁸ *Ad valorem* porezi su porezi kod kojih se poreska osnovica iskazuje u novčanim jedinicama, a poreska obaveza utvrđuje u procentu od tako utvrđene osnovice, dok je osnovica specifičnih poreza neka merna jedinica (npr. komad), a poreska obaveza se utvrđuje u apsolutnom novčanom iznosu po datoj mernoj jedinici.

⁹ U zavisnosti od toga da li su prihodi koji se oporezuju stečeni ličnim naporom ili ulaganjem kapitala (renta, dividenda, kamate, zakupnina).

¹⁰ H. Hrustić, *op. cit.*, str. 58.

¹¹ J. Lovčević, *Institucije javnih finansija*, Beograd 1991, str. 112, u ovom radu prema: D. Popović, *op. cit.*, str. 68.

¹² Akcize i carine su takođe indirektnog karaktera.

S obzirom da su od ključnog značaja za slobodu prometa roba i usluga i funkcionisanje jedinstvenog tržišta, u Evropskoj uniji su posredni porezi (PDV i akcize) na osnovu ovlašćenja izričito propisanog čl. 113 UFEU, podvrgnuti harmonizaciji.¹³ Kad su u pitanju direktni porezi, međutim, situacija je drugačija. Nadležnost za regulisanje direktnih poreza pripada državama članicama.¹⁴ Doduše, poreski suverenitet država članica u vezi sa regulisanjem direktnih poreza ograničen je obavezom država članica da odredbama nacionalnih zakona o direktnom oporezivanju ne narušavaju ostvarenje osnovnih sloboda unutrašnjeg tržišta, kao ni funkcionisanje konkurencije na njemu.

Podela poreza na opšte i namenske zasniva se na tome da li se prihod od poreza koristi za finansiranje tačno određenog javnog rashoda (npr. izgradnja nekog infrastrukturnog objekta) ili se uplaćuje u budžet formirajući masu budžetskih sredstava iz koje se javni rashodi finansiraju redosledom uređenim u okviru budžetskog sistema. Namenski porezi mogu biti privremeni ili trajni u zavisnosti od projekta koji se finansira. Uvođenje namenskih poreza kritikuje se jer se za svaki namenski porez mora formirati poseban fond što može povećati režijske troškove, a u svakom slučaju otežava koordinaciju u finansiranju javnih potreba. S druge strane, otpor uvođenju i naplati poreza u svesti poreskih obveznika manji je ako se tačno zna za šta se naplaćena sredstva koriste. Takođe, stepen sigurnosti u finansiranju javne potrebe obezbeđene namenskim porezom je viši. Kao lokalni javni prihodi, samodoprinosi se odlikuju obeležjima namenskih poreza.

¹³ S obzirom da je Evropska unija carinska unija, na osnovu čl. 28 i 30 UFEU državama članicama je zabranjeno da u međusobnom prometu uvode i naplaćuju uvozne i izvozne carine i druge dažbine kojima bi se postizao isti efekat kao carinama.

¹⁴ Zbog toga u oblasti direktnog oporezivanja organi vlasti Evropske unije retko kad izdaju direktive. Izuzetak su Direktiva Saveta o zajedničkom sistemu oporezivanja koji se odnosi na spajanja, podele, prenos imovine i zamene akcija društava iz različitih država članica te na prenos sedišta SE (*Societas Europa* - prim. aut.) i SCE (*European Cooperative Society* - prim. aut.) iz jedne države članice u drugu br. 133/2009 od 19. oktobra 2009, OJ L 310 od 25. novembra 2009. godine i Direktiva Saveta o zajedničkom sistemu oporezivanja koji se odnosi na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica br. 96/2011 od 30. novembra 2011. godine, OJ L 345 od 29. decembra 2011. godine. Pored ovih direktiva, iz oblasti direktnog oporezivanja zaključena je 1990. godine tzv. Arbitražna konvencija (Konvencija o izbegavanju dvostrukog oporezivanja u vezi sa usklađivanjem dobiti povezanih društava br. 463/1990 OJ L 225 od 20. avgusta 1990. godine).

3. Pojam državne pomoći u pravu konkurencije Evropske unije

U interakciji države sa preduzećima i drugim tržišnim učesnicima, možemo razlikovati dve situacije. U prvoj situaciji država u razmeni stiče ekonomski ekvivalentnu vrednost za sredstva koja su u bilo kojoj formi preneti preduzeću i to ne konstituiše državnu pomoć. U drugoj situaciji država ne stiče za uzvrat ekonomski ekvivalentnu vrednost, ali zato postiže ciljeve ekonomske ili socijalne politike. U toj situaciji, bilo koji vid državne podrške preduzećima koji bi ih podsticao na ponašanje koje inače ne bi bilo spontano generisano na tržištu, konstituiše državnu pomoć. Državnom pomoći se tako veštački, tj. mimo delovanja tržišnih zakonitosti, i to preferiranjem jednih na uštrb drugih, menja odnos snaga privrednih subjekata koji međusobno konkurišu, pa je državna pomoć "među najznačajnijim preprekama slobodne konkurencije."¹⁵ Zato je državna pomoć zabranjena. Zabrana je propisana članom 107(1) Ugovora o funkcionisanju Evropske unije (u daljem tekstu: UFEU).¹⁶

Međutim, "zabrana državne pomoći niti je apsolutna niti bezuslovna."¹⁷ Prvo, državna pomoć može biti zabranjena jedino ako su kumulativno ispunjeni uslovi propisani članom 107(1) UFEU: a) preduzeće stiče ekonomsku korist, b) stečena ekonomska korist je državnog porekla, c) dodeljivanje pomoći je selektivno, d) narušava se konkurencija ili barem postoji takva pretnja i e) šteti se trgovini među državama članicama. Drugo, čak i kada su navedeni uslovi ispunjeni, državna pomoć neće biti zabranjena ako je kompatibilna ili uslovno kompatibilna sa unutrašnjim tržištem.¹⁸ Kompatibilna sa unutrašnjim tržištem je: a) pomoć socijalnog karaktera data individualnim potrošačima, ako se to čini bez diskriminacije u odnosu na poreklo robe, b) pomoć koja se daje za naknadu šteta nastalih usled prirodnih nepogoda ili drugih izuzetnih događaja i c) pomoć data privredi određenih područja SR Nemačke na koje je uticala podela Nemačke, u

¹⁵ W. Schön, Taxation and State Aid in the European Union, *Common Market Law Review* br. 36/1999, str. 911.

¹⁶ Nespojiva je sa unutrašnjim tržištem svaka pomoć dodeljena od strane države članice ili iz državnih izvora, kojom se, nezavisno od oblika u kojem se dodeljuje, konkurencija narušava ili postoji takva pretnja, favorizovanjem pojedinih preduzeća ili proizvodnje pojedinih roba, u meri u kojoj je štetna za trgovinu među državama članicama.

¹⁷ L. M. P. Borrego, State Aid Law and Taxation, *Bocconi Legal Papers* br. 7/2016, str. 119.

¹⁸ "Bez obzira na generalnu zabranu dodele državne pomoći, ostavljena je mogućnost da se ona odobri, pod određenim uslovima." (S. Domazet, Državna pomoć i poreska mišljenja u pravu Evropske unije, *Pravni život* br. 12/2006, str. 343)

meri u kojoj je potrebna da bi se nadoknadile ekonomske posledice prouzrokovane podelom. Uslovno kompatibilna državna pomoć je: a) pomoć za unapređenje ekonomskog razvoja područja na kojima je životni standard izuzetno nizak ili u kojima postoji znatna nezaposlenost; b) pomoć za unapređenje važnih projekata od zajedničkog evropskog interesa ili za otklanjanje znatnog poremećaja u privrednom životu neke države članice; c) pomoć za unapređenje razvoja određenih privrednih delatnosti ili određenih privrednih grana, ako se time ne menjaju uslovi poslovanja u meri u kojoj je to suprotno zajedničkim interesima; d) pomoć namenjena unapređenju kulture i očuvanju baštine, kada ona ne utiče na uslove razmene i konkurencije u Uniji u meri koja bi bila suprotna zajedničkim interesima i e) druge vrste pomoći koje Savet odredi svojom odlukom koju donosi na predlog Komisije.¹⁹

Uslovi za zabranu državne pomoći razrađeni su u Obaveštenju Komisije o pojmu državne pomoći iz člana 107 stava 1 Ugovora o funkcionisanju Evropske unije (dalje u tekstu: Obaveštenje).²⁰

3.1. Ostvarivanje ekonomske koristi

Prema Obaveštenju, da bi državna pomoć bila zabranjena, primalac državne pomoći mora steći prednost koju ne bi mogao ostvariti poslujući pod uobičajenim tržišnim uslovima. Ovaj uslov je ispunjen ako je primalac ekonomske podrške preduzeće i ako je prednost stečena državnom intervencijom.²¹ Preduzeće je svaki subjekt prava koji obavlja privrednu delatnost, bez obzira na pravni status i način finansiranja. Osim privrednih društava i javnih preduzeća, preduzećem u smislu prava kontrole državne pomoći smatraju se i sportski klubovi, kao i druga udruženja, odnosno svi pravni subjekti koji nude robe i pružaju usluge na tržištu. Nije bitno što mogu biti registrovani kao neprofitne organizacije. Ovo zbog toga što je jedini pravno relevantan kriterijum: obavljaju li privrednu delatnost ili ne,

¹⁹ U okviru UFEU, državnoj pomoći posvećen je i član 108 kojim se propisuju nadležnosti Komisije i Saveta u kontroli državne pomoći. Ovim odredbama, "Komisija je snabdevena regulatornim instrumentom koji joj omogućava da spreči i eliminiše promene uslova takmičenja na tržištu uzrokovane javnom intervencijom." (P. Rossi, *State aid and preferential tax regimes for financial holdings The Luxembourg's Exempt 1929 Holding case, Competition Policy Newspaper* br. 3/2006, str. 68)

²⁰ Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union, C 262/2016, OJ EU of 19th July 2016, p. 1.

²¹ "Prednost postoji kad god se finansijska situacija preduzeća poboljša kao rezultat intervencije države." (Obaveštenje, tač. 67)

pri čemu se pod privrednom delatnošću podrazumeva prodaja roba i pružanje usluga na tržištu. U tom smislu i subjekti javne vlasti se mogu smatrati preduzećima sve dok obavljaju privrednu delatnost koja se može odvojiti od vršenja javnih ovlašćenja. To *argumentum a contrario* znači da subjekti javne vlasti ostaju izvan primene pravila o kontroli državne pomoći ako se privredna delatnost koju obavljaju ne može odvojiti od vršenja javnih ovlašćenja.²²

Za pravo kontrole državne pomoći su irelevantni uzrok ili cilj državne intervencije. To znači da se procena da li je preduzeće ostvarilo ekonomsku korist ili ne, procenjuje objektivno i to tako što se upoređuje finansijska situacija preduzeća nakon ostvarivanja ekonomske koristi sa finansijskom situacijom u kojoj bi bilo da ekonomsku korist nije ostvarilo. Takođe, u skladu sa objektivnim karakterom kontrole državne pomoći je i to što ostvarivanje ekonomske koristi postoji bez obzira što je preduzeće ne može odbiti ili izbeći. Isto važi i u slučaju da je prednost za preduzeće nastala tek naknadno.²³

Ekonomska korist može biti data na različite načine.²⁴ Pri tome, ne samo da se državnom pomoći smatra dodela tzv. pozitivne podrške (tj. transfer sredstava iz državnih izvora preduzeću), nego se i smanjenje ekonomskog opterećenja preduzeća smatra državnom pomoći.²⁵ "Npr. ako država plaća deo troškova zaposlenog u preduzeću, ona time to preduzeće oslobađa troškova koji su sastavni deo obavljanja privredne delatnosti. Prednost postoji i kada subjekti

²² Primeri takvih delatnosti su delatnosti: vojske i policije; bezbednosti i kontrole leta; kontrole i bezbednosti pomorskog saobraćaja; sprečavanja zagađivanja; organizacije, finansiranja i izvršavanja zatvorskih kazni; razvoja i revitalizacije javnog zemljišta i prikupljanja podataka za upotrebu u javne svrhe na osnovu zakonske obaveze koju preduzeća imaju u vezi sa objavljivanjem takvih podataka.

²³ R. Luja, *State Aid Benchmarking and Tax Rulings: Can We Keep it Simple?*, Working paper Max Planck/UCL Conference *Taxation and EU State Aid Law*, Brussels, 5th November 2015, odeljak 3.3.

²⁴ Ne postoji spisak u kojem su nabrojani svi oblici državne pomoći (I. Nikolic, *EU State Aid and National Taxation: Moving towards Harmonization*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2158729 (24.01.2017), str. 7).

²⁵ Porez je trošak, pa se snižavanje poreske obaveze ili oslobađanje od plaćanja poreza može smatrati državnom pomoći.

javne vlasti plaćaju dodatak na zaradu zaposlenih u preduzeću, čak i ako preduzeće nije na tako nešto zakonom obavezano."²⁶

Osim što može biti direktna (bilo da je "pozitivna" ili "negativna"), prednost ostvarena državnom pomoći može biti i indirektna kada, osim onih pravnih subjekata kojima je dodeljena, ekonomsku korist ostvaruju i druga preduzeća. U vezi sa indirektnom državnom pomoći potrebno je biti oprezan zbog toga što sekundarni privredni efekti državne pomoći postoje uvek. Međutim, o indirektnoj prednosti biće govora onda kada je državna pomoć programski tako oblikovana da se njeni sekundarni efekti prenose na preduzeća ili grupe preduzeća čiji je identitet moguće utvrditi.

3.2. Dodela pomoći od strane države ili državnim sredstvima

Državna sredstva su sva sredstva javnog sektora, bez obzira na nivo,²⁷ uključujući i sredstva javnih preduzeća. Pod državnim sredstvima se u pojedinim situacijama mogu smatrati i sredstva privatnih subjekata prava.²⁸ Prenos državnih sredstava postoji i ako je za raspolaganje sredstvima zajednički ovlašćeno nekoliko država članica (npr. *European Stability Mechanism* – ESM). Sredstva koja se dobijaju od Unije (tzv. strukturnih fondova), Evropske investicione banke, Evropskog investicionog fonda ili međunarodnih finansijskih institucija, smatraju se državnim sredstvima ako nacionalna tela imaju diskreciono ovlašćenje da odlučuju o usmeravanju tih sredstava, a posebno o odabiru korisnika. U suprotnom, ova sredstva se ne smatraju državnim.

No čak i kad se ekonomska korist ostvaruje državnim sredstvima, da bi se takva vrsta finansijske podrške smatrala državnom pomoći neophodno je da bude pripisiva državi. Ekonomska korist je uvek pripisiva državi kad je dodeljuje organ državne vlasti, čak i kad se radi o samostalnom pravnom licu. Isto važi i

²⁶ Obaveštenje, tač. 68. U pitanju su presude: C-241/94 od 26. septembra 1996, Francuska protiv Komisije, C-5/01 od 12. decembra 2002, Belgija protiv Komisije i T 565/08 *Corsica Ferries France SAS v. Commission*.

²⁷ Mere usvojene od strane decentralizovanih, federalnih, regionalnih ili drugih javnopravnih subjekata nižih nivoa državne organizacije tretiraju se jednako kao mere savezne ili centralne vlasti (C. Panayi, *State Aid and Tax: the Third Way?*, *International Tax Review* br. 6-7/ 2004, str. 291) bez obzira na stepen autonomije.

²⁸ Kada bivaju podvrgnuta kontroli javne vlasti pre prenosa korisnicima i u slučaju subvencija finansiranih parafiskalnim naknadama ili obaveznim doprinosima koje je uvela država i kojima se upravlja u skladu sa državnim propisima.

kada organ državne vlasti ekonomsku korist dodeljuje posredstvom nekog drugog privatno- ili javno-pravnog subjekta. Što se tiče javnih preduzeća, činjenica da pomoć dodeljuje javno preduzeće nije sama po sebi dovoljna da bi se smatralo da je mera pripisiva državi. U slučajevima javnih preduzeća, pripisivost prenosa državi utvrđuje se na osnovu sledećih činjenica: da li je javno preduzeće moglo doneti spornu odluku bez zahteva organa državne vlasti, kakva je organizaciona povezanost javnog preduzeća i organa državne vlasti, da li je javno preduzeće postupalo po opštim pravnim aktima, koliki je stepen integrisanosti javnog preduzeća u sistem javne uprave, kakva je priroda delatnosti javnog preduzeća, kakav je pravni status javnog preduzeća (podleže li javnom pravu ili pravu privrednih društava), koliki je stepen nadzora koji vrše organi javne vlasti i dr.

Ekonomska korist se ne smatra pripisivom državi ako je država članica morala predvideti poresko oslobođenje ili nižu poresku stopu kako bi postupila u skladu sa direktivama i drugim izvorima prava Evropske unije.²⁹

3.3. Selektivnost

Državna pomoć je zabranjena samo onda kada je selektivna, a selektivna je kada se dodeljuje samo nekim preduzećima ili za proizvodnju samo nekih roba. To što je tih preduzeća mnogo, što čine čitavu privrednu granu ili više njih, ne čini državnu meru opštom. Meru dodele državne pomoći ne čini opštom ni to što je mera (npr. oslobođenje od plaćanja akcize na dizel za grejanje staklenika) namenjena neodređenom broju neidentifikovanih preduzeća kojima će se dodeljivati po unapred objektivno određenim kriterijumima, ako nije jednako dostupna svim preduzećima u državi. S druge strane, činjenica da nisu svi ostvarili ekonomsku korist ili barem ne u jednakoj meri, ne čini ekonomski podsticaj, koji je efektivno dostupan svima, selektivnim. No i kad mera ekonomskog podsticaja objektivno jeste opšta, propisivanje diskrecionih ovlašćenja organa uprave u njenom izvršenju čini je selektivnom.³⁰ Smatra se da

²⁹ R. Luja, Defining the Scope of State Aid: How Tax Cases affect the State Aid Framework, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2470462 (02.06.2017), str. 5. Pomenuti autor se poziva na sledeće slučajeve: T-351/02 *Deutsche Bahn* [2006] ECR II-1047, tač. 102 – oslobođanje od plaćanja akciza na gorivo za komercijalne letove i C-460/07 *Puffer* [2009] ECR I-3251, tač. 69-71 – povraćaj PDV-a.

³⁰ "Čak i očigledno univerzalno pravilo može biti selektivno ako postoji diskrecija u njegovoj primeni." (C. Panayi, State Aid and Tax: the Third Way?, *International Tax Review* br. 6-7/ 2004, str. 291)

su diskreciona ovlašćenja naročito široko propisana onda kada ispunjenje kriterijuma za dobijanje koristi ne znači automatski i ostvarivanje prava. To su slučajevi kada su kriterijumi za dodelu pomoći propisani suviše apstraktno, pa nadležni organ odlučuje kome će dodeliti pomoć i u kom obimu. U slučaju diskrecionih ovlašćenja, opšta mera se smatra selektivnom samim tim što organi uprave ovakvim ovlašćenjima raspoložu, bez obzira da li su ih koristili u praksi ili ne.

Selektivnost može biti materijalna i regionalna, a materijalna selektivnost može biti individualna i granska.³¹ Materijalna selektivnost može biti *de iure* i *de facto*. U slučaju *de facto* selektivnosti, uslovi i prepreke su u pravnom propisu tako određeni da ih realno mogu ostvariti odnosno prevazići samo neka preduzeća. Što se tiče regionalne selektivnosti ona je do sada u sudskoj praksi određena jedino u odnosu na poresku državnu pomoć. No pošto je regionalna selektivnost - selektivnost opšteg tipa, pravila koja se odnose na poresku državnu pomoć shodno se primenjuju i na druge vrste državne pomoći.³²

3.4. Narušavanje konkurencije

"Pružanje finansijske podrške od strane države jednom preduzeću remeti konkurenciju između tog preduzeća i njegovih konkurenata koji takvu podršku nisu primili."³³ Da bi ovaj uslov bio ispunjen nije neophodno da je konkurencija stvarno narušena. Dovoljno je da postoji pretnja da će konkurencija biti narušena. Ova pretnja uvek postoji kada se u odnosu na konkurente tržišni položaj primaoca državne pomoći poboljšava. Tržišni položaj primaoca državne pomoći poboljšava se ne samo onda kada ovaj stekne ili proširi tržišni udeo, već i kad mu

³¹ U literaturi se navodi i selektivnost prema veličini preduzeća (*size-related selectivity* - R. Luja, *Tax Related Difficulties of State Aid Rules*, Discussion Paper European Association of Tax Law Professors, Helsinki 2007 Conference, <http://ssrn.com/abstract=1081568> (02.06.2017), str. 3.

³² Regionalna selektivnost ne postoji ako je poreska nadležnost u državi tako podeljena da organi vlasti uže teritorijalne jedinice po zakonu imaju potpunu autonomiju u propisivanju visine poreske stope na toj teritoriji, nezavisno od središnje državne uprave. Međutim, u slučaju da je podela poreske nadležnosti asimetrična potrebno je utvrditi da li je uža teritorijalna jedinica dovoljno autonomna u odnosu na centralnu vlast. U tom smislu, da se državna pomoć ne bi smatrala regionalno selektivnom, neophodno je da su kumulativno ispunjeni uslovi institucionalne, proceduralne i privredne i finansijske autonomije datog regiona.

³³ D. Popović, G. Ilić-Popov, O pojmu poreske državne pomoći u pravu Evropske unije i uticaju na srpsko pravo, *Strani pravni život* br. 2/2015, str. 27.

državna pomoć služi da zadrži tržišnu poziciju koju bez državne pomoći ne bi mogao zadržati.

Za razliku od definicije restriktivnih sporazuma, definicija zabranjene državne pomoći ne sadrži kao uslov da povreda konkurencije bude znatna.³⁴

Verovatnoća narušavanja konkurencije ne može biti samo hipotetička.

Posebna pravila važe za slučaj pružanja usluga od strane preduzeća koje uživa zakonski monopol. Zakonski monopol postoji kada je pružanje usluge zakonom ili podzakonskim opštim aktom rezervisano za imenovano preduzeće, pri čemu je svim drugim privrednim subjektima zabranjeno pružanje takvih usluga (čak ni za zadovoljavanje preostale potražnje).³⁵ Dakle, u slučaju poveravanja pružanja usluga preduzeću koje uživa zakonski monopol, smatra se da konkurencija nije narušena ako su kumulativno ispunjeni sledeći uslovi:

- pružanje usluge podleže zakonskom monopolu utvrđenom u skladu sa zakonodavstvom Evropske unije,
- zakonskim monopolom je isključena konkurencija ne samo na tržištu nego i za tržište, što znači da se njime isključuje mogućnost da se neko takmiči za poziciju isključivog pružaoca usluge,
- uslugom se ne konkuriše drugim uslugama i
- isključeno je unakrsno subvencionisanje troškova – ako je preduzeće koje pruža ove usluge aktivno na drugom tržištu, bilo geografskom, bilo tržištu proizvoda.³⁶

3.5. Učinak na trgovinu između zemalja članica Evropske unije

Slično kao i u slučaju narušavanja konkurencije, nije neophodno utvrditi kakav je učinak državne pomoći na trgovinu između država članica EU, već samo može li se državnom pomoći uticati na tu trgovinu. Ova mogućnost postoji kada se zbog

³⁴ Obaveštenje, tač. 189. Isto važi i za učinak na trgovinu između zemalja članica Evropske unije. Naime prema tački 192 Obaveštenja: "relativno mali iznos pomoći ili relativno mala veličina preduzeća primaoca pomoći nisu sami po sebi razlog za isključenje uticaja na trgovinu među državama članicama".

³⁵ Činjenica da je pružanje usluge povereno samo jednom privrednom subjektu ne znači da taj privredni subjekat uživa zakonski monopol.

³⁶ Da bi se to postiglo zahteva se korišćenje odvojenih računa, pravilno raspoređivanje troškova i prihoda, te staranje da se javno finansiranje u vezi sa pružanjem usluga podvrgnutih zakonskom monopolu ne upotrebljava u korist drugih aktivnosti.

pomoći koju je država članica dodelila preduzeću njegov tržišni položaj poboljšava u odnosu na konkurente u trgovini unutar Evropske unije.³⁷ Pri tome nije neophodno da je primalac državne pomoći učesnik prekogranične trgovine.³⁸ Time što je njegov tržišni položaj ojačan, ulazak na to tržište konkurentima iz drugih država članica biće otežan. Čak i državna pomoć za obavljanje usluga regionalnog ili lokalnog karaktera može uticati na trgovinu između država članica ako te usluge efektivno, dakle ne samo hipotetički, mogu obavljati privredni subjekti sa sedištem u drugim državama članicama.³⁹ Slično tome, ni mali iznos pomoći, kao ni činjenica da je primalac pomoći malo preduzeće ne isključuju, sami po sebi, mogućnost uticaja na trgovinu između država članica.⁴⁰ Konačno, učinak na trgovinu između država članica moguć je i onda kada primalac državne pomoći celokupnu proizvodnju ili njen veći deo izvozi izvan Unije.⁴¹

Iako učinak na trgovinu između država članica ne može da bude hipotetički, radi njegovog utvrđenja nije neophodno definisati relevantno tržište i detaljno istražiti uticaj mere na konkurentski položaj korisnika državne pomoći i njegovih konkurenata.

³⁷ Ovo ukazuje na blisku povezanost prethodnog i ovog uslova zbog kojeg se u sudskoj praksi njihovo postojanje često zajedno ispituje.

³⁸ Joined cases C-393/04 and C-41/05 *Air Liquide Industries Belgium SA v. Ville de Seraing and Province de Liege* [2006] ECR I-05293, tač. 35.

³⁹ Komisija je lokalni karakter državne pomoći bez uticaja na trgovinu između država članica utvrdila u slučajevima državne podrške: objektima za sport i slobodne aktivnosti poput bazena ili teretana, događajima i institucijama (kao što su npr. muzeji) iz oblasti kulture, bolnicama i drugim objektima, informativnim medijima, kongresnom centru, platformi za razmenu informacija i umrežavanje za direktno rešavanje problema nezaposlenosti i društvenih konflikata, malim aerodromima i žičarama. U svakom od ovih slučajeva je ispunjen uslov prema kojem je zadovoljavanje potreba ograničeno na lokalno stanovništvo, bez mogućnosti privlačenja korisnika usluga ili posetilaca iz drugih zemalja članica Evropske unije.

⁴⁰ *Air Liquide Industries Belgium SA*, tač. 36.

⁴¹ D. Popović, G. Ilić-Popov, *op. cit.*, str. 38.

4. Porez kao integralni deo državne pomoći

Državna pomoć je načelno zabranjena bez obzira na oblik u kojem se dodeljuje.⁴² Obično su subvencije prva asocijacija na državnu pomoć, ali to mogu biti i povoljni krediti, beskamatni zajmovi, garancije i dr. Međutim, iako je direktno finansiranje preduzeća dokazano efikasno, ono je previše grubo i očigledno sredstvo državne pomoći, pa su države članice pažnju usmerile na elegantnije vidove državne pomoći odnosno "negativne" koristi kao što su: poreski podsticaji, oprost dugova i dr. No bez obzira na oblik u kojem se pomoć daje, bio on aktivan ili pasivan, ako se državna pomoć definiše kao ekonomska podrška data iz državnih izvora pojedinim privrednim granama, preduzećima ili regionima, porez se u koncept državne pomoći nekako ne uklapa. Porez smo definisali kao novčano davanje državi, a državnu pomoć kao finansijsku pomoć koju država daje bilo transferišući sredstva preduzeću, bilo lišavajući se prihoda. Porezi i državna pomoć su jednostavno suprotnih usmerenja, pa naplata poreza, po pravilu, ne može predstavljati državnu pomoć. Ipak, izuzetno, zakonitost poreza može biti uslovljena zakonitošću državne pomoći.

4.1. Slučaj *Streekgewest*

Slučaj *Streekgewest*⁴³ je povezan sa propustima u procesu notifikacije nove državne pomoći. Naime, Holandija je 1992. godine započela proceduru usvajanja Zakona o porezu radi zaštite životne sredine, pa je o tom Zakonu obavestila Komisiju, koja je 25. novembra iste godine odgovorila holandskoj vladi da nema primedaba na tekst Zakona. Zakon je usvojen, ali u izmenjenom obliku o čemu je holandska vlada obavestila Komisiju decembra meseca 1993. godine. Komisija 29. marta 1994. godine donosi odluku da su izmene u skladu sa komunitarnim pravom kontrole državne pomoći. Sledeća izmena Zakona dostavljena je poslanicima 13. oktobra 1994. godine. Njome su predviđene jedna stalna i dve privremene izmene. Ovim izmenama je iznos poreza uvećan sa 28,50 na 29,20 guldena po toni smeća uz mogućnost povraćaja poreza za pulpu od stare hartije ispranu od mastila i otpad od reciklirane plastike. Komisija je o izmenama, tj. tzv. doterivanjima Zakona obavestena 27. oktobra 1994. godine. Komisija 25. novembra 2014. godine zahteva dopunu i pojašnjenje notifikacije, što holandska

⁴² T. Kaye, *The Gentle Art of Corporate Seduction: Tax Incentives in the United States and the European Union*, *Kansas Law Review* vol. 57/2008 (<http://ssrn.com/abstract=1314440>, 25.01.2017), str. 101.

⁴³ C-174/02 *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant v. Staatssecretaris van Financien* [2005] ECR I-00085.

vlada čini 20. decembra 1994. dodajući da se izmenama Zakona uvodi i privremeno oslobođenje od plaćanja poreza na iskopanu jalovinu (*dredging spoil*) koju je moguće prečistiti (*purifiable*). Pre no što se Komisija izjasnila o izmenama Zakona one su usvojene 21. decembra 1994, da bi 1. januara 1995. stupile na snagu. Komisija 25. januara 1995. godine obaveštava holandsku vladu da uvedene mere smatra nezakonitim, da bi u pismu od 3. jula 1995. godine izrazila mišljenje kako su izmene kompatibilne sa unutrašnjim tržištem. To praktično znači da su se izmene zakona sve do leta 1995. smatrale nezakonitim i kao takve bez pravnog dejstva. Upravo u ovom periodu međuopštinsko telo za odnošenje i reciklažu otpada *Streekgewest* uplatilo je na ime poreza na smeće skoro pola miliona guldena. Smatrajući da je obaveza zbog povrede tada čl. 93(3) Ugovora o Evropskoj Zajednici (sada 108(3) UFEU) nepostojeća, *Streekgewest* je zatražio povraćaj uplaćenog poreza. Poreski inspektor je zahev odbio. *Streekgewest* je podneo žalbu Okružnom apelacionom sudu koji je zahtev delimično uvažio dodeljujući podnosiocu žalbe na ime refundacije oko osamdeset hiljada guldena. Na tu odluku Vrhovnom sudu Holandije žalbu podnose i državni sekretar (*Staatssecretaris*) za finansije i *Streekgewest*. Vrhovni sud zastaje sa postupkom i upućuje Sudu pravde Evropske unije prethodno pitanje. Postavljeno je ukupno šest pitanja. Drugo i treće (najznačajnija za predmet našeg istraživanja) tiču se okolnosti u kojima postoji dovoljna povezanost između poreza i državne pomoći (a koja se pomoć sastoji od oslobođenja od plaćanja poreza), naročito imajući u vidu da je povećanje poreza izvršeno kako bi se nadoknadilo smanjenje javnih prihoda usled poreskog oslobođenja. Sud pravde Evropske unije odgovorio je da se na poreze pravila o kontroli državne pomoći ne primenjuju osim kada su ovi integralni deo predmetne mere.⁴⁴ Porezi se smatraju integralnim delom mere državne pomoći onda kada između poreza i mere državne pomoći postoji nužna namenska veza (*hypothecation*). Nužna namenska veza postoji onda kada se mera državne pomoći finansira iz prihoda ostvarenih naplatom poreza, pri čemu iznos državne pomoći direktno zavisi od visine prihoda ostvarenog naplatom poreza.⁴⁵ Osvrnuvši se na konkretan slučaj Sud je zaključio da Zakon, prvo, ne sadrži odredbu o tome da je porez namenjen finansiranju poreskih oslobođenja i drugo, da primena i obim poreskog oslobođenja ne zavise od ostvarenih prihoda po osnovu predmetnog poreza.⁴⁶

⁴⁴ *Ibid.*, tač. 25.

⁴⁵ *Ibid.*, tač. 26.

⁴⁶ *Ibid.*, tač. 28.

4.2. Slučaj *Casino France and others*

U slučaju *Casino France and others*⁴⁷ posebnim zakonom je 1972. godine uveden porez (*Taxe d'aide au commerce et a l'artisanat* – TACA) radi finansiranja specijalne kompenzatorne pomoći koja se isplaćivala samozaposlenim trgovcima i zanatlijama. Obveznici poreza su bili trgovci na malo s površinom prodajnog prostora od preko 400m² i godišnjim prometom od preko 460.000 evra. Porez se nije uplaćivao u budžet, već ga je prikupljao Nezavisni nacionalni fond za osiguranje starijih preduzetnika u proizvodnim i trgovačkim delatnostima (tzv. *Organic*).

Od 1981. godine sredstva prikupljena po osnovu ovog poreza namenjena su isplati otpremnina trgovcima i zanatlijama koji su najmanje 15 godina bili osigurani po programu osiguranja starijih samozaposlenih lica, koji su stariji od 60 godina i trajno prestaju sa obavljanjem delatnosti. Iznos otpremnine je na osnovu Uredbe iz 1982. godine određivao lokalni komitet uzimajući u obzir sve relevantne faktore koji su od značaja za procenu imovnog stanja svakog pojedinog osiguranika. Pri određivanju visine otpremnine, lokalni komitet nije bio potpuno slobodan, već se morao kretati u okviru granica propisanih Uredbom iz 1996. godine (izmenjenom radi konverzije franaka u evre 2001. godine) i to za gazdinstva od 3.140 do 18.820 evra, a za pojedince od 2.020 do 12.100 evra.

Pošto je TACA vremenom postao vrlo izdašan usled razvoja trgovine na malo u Francuskoj, višak prihoda je usmeravan u: 1. osnovne programe penzijskog i invalidskog osiguranja preduzetnika u zanatstvu i trgovini (čime je rukovodio *National Old Age Insurance Fund for Craftsmen* - Cancava), 2. Interventni fond za podršku zanatstvu i trgovini (Fisac) i 3. Trgovinski fond distributera goriva (CPDC).

Pravni postupci u ovoj pravnoj stvari počinju 2001. godine kada svaki od tužilaca ponaosob podnosi tužbu protiv *Organic*-a zahtevajući od Tribunala za socijalno osiguranje u Sent Etjenu povraćaj novca uplaćenog po osnovu TACA tokom 1999. i 2000. godine. Tužbu su zasnivali na tvrdnji da TACA predstavlja nezakonitu

⁴⁷ Joined cases C-266/04 to C-270/04, C-276/04 and C-321/4 to C325/04 *Distribution Casino France SAS (formerly Nazairdis SAS), Jaceli SA, Komogo SA, Tout pour la maison SARL, Bricorama France SAS, Societe Casino France, Dechrist Holding SA v. Caisse nationale de l'organisation autonome d'assurance vieillesse des travailleurs non salarie des professions industrielles et commerciales (Organic)* [2005] ECR I-09481.

državnu pomoć jer je uveden protivno čl. 88(3) Ugovora o Evropskoj zajednici (sada 108(3) UFEU). Tribunal 2003. godine odbija tužbene zahteve i tužioci se žale Apelacionom sudu u Lionu. Apelacioni sud u Lionu odlučuje da zastane sa postupkom radi obraćanja Sudu pravde Evropske unije. Kao i u slučaju *Streekgest*, Sud pravde Evropske unije, u odgovoru na prethodno pitanje, ponavlja da porezi ne potpadaju pod primenu prava kontrole državne pomoći sem u slučajevima kada predstavljaju metod finansiranja državne pomoći na takav način da postaju njen integralni deo.⁴⁸ Ako je porez integralni deo državne pomoći onda bi pravna posledica nezakonnosti državne pomoći bila nezakonnost poreza kao metoda njenog finansiranja. U konkretnom slučaju Sud pravde Evropske unije razmatrao je da li je *TACA* nezakonit imajući u vidu selektivnost po pitanju poreskih obveznika i selektivnost po pitanju korisnika državne pomoći. Što se tiče selektivnosti po pitanju obveznika poreza, tužioci su isticali da su plaćanja poreza protivzakonito oslobođeni mali trgovci na malo. Sud je odgovorio da posebna povezanost poreza i mere državne pomoći postoji onda kada su prihodi od poreza namenjeni finansiranju mere državne pomoći, što nije ni u kakvoj vezi sa selektivnim određenjem poreskih obveznika. Pošto se oslobođenje od plaćanja poreza ne finansira sredstvima prikupljenim plaćanjem tog istog poreza, *TACA* nije po tom osnovu integralni deo državne pomoći.

Što se tiče namene *TACA*, Sud je istakao da se *TACA* može smatrati integralnim delom mere državne pomoći jedino onda kada bi visina državne pomoći zavisila od visine naplaćenih prihoda po osnovu tog poreza. Međutim, u konkretnom slučaju visina otpremnina se određuje primenom diskrecionih ovlašćenja nadležnog subjekta javne vlasti u propisanim okvirima. Pomoć bi bila zabranjena ako bi se povećavala srazmerno povećanju prihoda od dažbine. U ovom slučaju takva povezanost ne postoji. Zbog odsustva suštinske povezanosti poreza i isplate otpremnina, zaključeno je da se eventualna nezakonnost isplate otpremnina ne odražava na nezakonnost poreza.⁴⁹

⁴⁸ *Casino France and others*, tač. 34.

⁴⁹ U ovom slučaju je pravno relevantna i činjenica da *Organic* kao javnopravni subjekt deluje u oblasti socijalnog osiguranja po principima solidarnosti pa se ne može podvesti pod čl. 107(1) UFEU.

5. Zaključak

Posledica državne pomoći je umanjeње budžeta, a posledica naplate poreza njegovo uvećanje, pa se porez, po pravilu, ne smatra državnom pomoći. Izuzetno, porez će biti podveden pod primenu pravila o kontroli državne pomoći ako čini njen integralni deo. Da bi porez bio integralni deo državne pomoći, neophodno je da su kumulativno ispunjena dva uslova. Prvo, prihodi od poreza moraju na osnovu pravnog propisa (*under the relevant national rules*) biti namenjeni finansiranju državne pomoći. I drugo, visina i obim državne pomoći moraju biti zavisni od visine prihoda ostvarenog naplatom poreza. Tek u tom slučaju se nezakornost državne pomoći može odražavati na nezakornost poreza kao metoda njenog finansiranja.

The Tax as an Integral Part of State Aid in the European Union Competition Law

Summary

State aid is any economic benefit that undertaking receives directly or indirectly through State resources in the absence of normal market conditions. As opposed, taxes are public revenues. Since they are not public but business costs, according to ECJ judgment in Streekgewest case, taxes regularly do not fall under European Union State aid Law provisions. Only exceptionally taxes might be the subject of State Aid scrutiny if they form an integral part of a State aid measure. A tax form an integral part of State aid measure if it is hypothecated to the State aid measure under the relevant national rules. A tax is hypothecated to the State aid measure if both tax constitutes the method of State aid financing and the amount of revenue levied from the tax has a direct impact on the amount of the aid.

Keywords: tax, state aid, European Union, Competition Law, case law.