

UDK:336.221.4:061.1
Bibliid 1451-3188, 9 (2010)
Год IX, бр. 33–34, стр. 132–143
Изворни научни рад

Проф. др Миле ВРАЊЕШИ¹

ПОРЕСКИ АСПЕКТИ СЛОБОДЕ КРЕТАЊА ЉУДИ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ

ABSTRACT

The analysis that has been done shows that EU citizens have at their disposal two legal means in preventing unequal treatment concerning freedom of movement of people on the territory of EU member states. These are as follows: 1) the EC Treaty that normatively regulates the citizenship principle, this including prohibition of discrimination of nationals of other EU member states (open discrimination), and 2) EU Court judgements prohibiting discrimination on the part of an EU member country of residents (and not only nationals of other EU member countries (prevention of hidden discrimination). This is of special significance for taxation since residence is crucial for defining the personal scope of tax obligation. These two legal means enable broader legal protection in tax matters, making possible the removal of tax barriers in the field of freedom of movement of people on the territory of EU member countries.

Key words: Freedom of movement of people, prohibition of discrimination, taxes, European Court, European Union.

УВОДНЕ НАПОМЕНЕ

Слобода кретања људи унутар земаља-чланица Европске уније (у даљем тексту ЕУ) представља једну од основних слобода ЕУ, уз слободу промета робе, слободу промета услуга и слободу промета капитала. Она је, уз остале три основне слободе ЕУ део темеља на којима се заснива ЕУ.

¹ Правни факултет, Нови Сад. Чланак је настао у оквиру пројекта Правног факултета у Новом Саду „Хармонизација права Републике Србије и права Европске уније –теоријскоправни, социолошкоправни, историјскоправни, позитивноправни и економски аспекти“ и пројекта „Право Србије у европској перспективи“ бр. 149042 које финансира Министарство за науку и технолошки развој Републике Србије.

Неки аутори ове тзв. четири слободе називају тржишним слободама, што се објашњава тиме да оне имају посебан значај за унутрашње тржиште и за слободан привредни промет.² Тзв. четири слободе су средишњи елемент унутрашњег, односно заједничког тржишта ЕУ и истовремено онемогућава њихово недопуштено ограничење.³ Слобода кретања људи унутар ЕУ која је регулисана Уговором о Европској заједници (у даљем тексту УЕЗ).⁴ Одредбама УЕЗ прописано је једнако поступање, а једнако поступање је императив слободе кретања људи. И Суд Европске заједнице (у даљем тексту Суд ЕЗ) је својим пресудама све основне слободе ЕУ, па тако и слободу кретања људи, регулисане УЕЗ тумачио је као различите изразе забране неједнаког поступања. Постоје и правила о забрани неједнаког поступања према физичким лицима из пореских уговора, утемељених на Моделу уговора о избегавању двоструког опорезивања охотка и имовине. Слобода кретања људи, односно слобода кретања радне снаге или мобилност радне снаге као део слободе кретања људи, подразумева слободу кретања физичких лица уопште, а посебно у потрази за запослењима, као и слободу кретања предузетника – физичких лица и то тако да она не буде неометана пореским системима земаља-чланица ЕУ.⁵ Но, међутим, без обзира на значај који има слобода кретања људи унутар земаља-чланица ЕУ, и без обзира на то што је ов слобода регулисана веома широко и детаљно највишим правним документом ЕУ – УЕЗ, постоји могућност неједнаког поступања према физичким лицима који уђу на подручје одређене државе(или што је важно када је реч о опорезивању, који нису њени резиденти). Управо та могућност неједнаког поступања, па према томе и пореског неједнаког третмана држављана (или резидената) друге државе у односу на властите, главна је опасност остварењу начела слободе кретања људи унутар земаља-чланица ЕУ.

У том контексту, циљ овог рада јесте да укаже на норме на норме УЕЗ којима су регулисана општа правила о забрани неједнаког поступања

² Matthias Herdegen: *Eurperecht, II, Auflage* (Verlag C. H. Beck, München, 1999), str. 206.

³ Миле Врањеш, „Начела пореског права Европске уније у функцији развоја унутрашњег тржишта Европске уније“, *Правни живот*, Београд, бр. 10/2006, том II, стр. 867-869.

⁴ У тексту ће бити коришћен само Уговор о Европској заједници, па се приликом позивања на поједине чланове ради о члановима тога Уговора који је номотехнички инкорпориран са Уговором о ЕУ.

⁵ Родољуб Етински, Сања Ђајић, Маја Станивуковић, Бернадет Бордаш, Петар Ђундић, Бојан Тубић, *Основи права Европске уније*, Правни факултет у Новом Саду, Центар за издавачку делатност, Нови Сад, 2010, стр. 235-268.

(дискриминације), као и на посебне норме УЕЗ којима су регулисане забране неједнаког поступања (дискриминације), то јест на правну подлогу слобода кретања људи унутар земаља-чланица ЕУ, као и на пресуде Суда ЕЗ о дискриминацијском деловању пореских система земаља чланица ЕУ у вези са слободом кретања људи унутар земаља-чланица ЕУ. У овом раду се неће анализирати слобода кретања људи унутар земаља-чланица ЕУ и примена уговора о избегавању двоструког опорезивања. Ови порески уговори су утемељени на Моделу уговора о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине (ОЕЦД Модел). Србија има своје уговоре о избегавању двоструког опорезивања у којој је преузела одредбе ОЕЦД Модела, па је то тако постало део њеног права. Рецимо само то да члан 24. став л. ОЕЦД Модела прописује: „Држављани државе уговорнице, без обзира на то јесу ли резиденти државе уговорнице, не смеју у другој држави уговорници бити подвргнути опорезивању или с њима повезаним захтевима који су друкчији или представљају већи терет од онога којему подлежу или могу подлегати држављани те друге државе у истим околностима“. Држава уговорница, дакле, мора држављанима друге државе уговорнице осигурати пореске повластице (на пример пореска ослобођења, олакшице, одбитак пореза) која су прописана за њезине држављане.⁶ Поред тога, став 2. истог члана садржи одредбу по којој је забрањено неједнако поступање у државама уговорницама према особама без држављанства, које су резиденти једне од држава уговорница. Таквим особама зајемчен је, што се опорезивања тиче, једнак третман какав уживају и држављани држава уговорница.

Слобода кретања људи унутар држава чланица ЕУ и одредбе Уговора о ЕЗ

Према УЕЗ слобода кретања људи веома је широко и детаљно регулисана, пре свега нормама којима су регулисана општа правила о забрани неједнаког поступања (дискриминације), као и посебним нормама УЕЗ којима су регулисане забране неједнаког поступања (дискриминације). Када је реч о нормама УЕЗ којима су регулисана општа правила о забрани неједнаког поступања (дискриминацији) у вези са слободом кретања људи, треба истаћи да оне на различитим ступњевима општости регулишу наведену материју. Тако члан 2. УЕЗ прописује да Заједница има за циљ

⁶ Olivera Lončarić-Horvat i Hrvoje Arbutina, *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Informator, Zagreb, 2007, str. 249.

успостављање заједничког тржишта. Иначе, политички и привредни циљ ЕУ јесте стварање заједничког тржишта. Тај се циљ остварује успостављањем слободног кретања људи, добара, услуга и капитала. Према концепту унутрашњег тржишта ЕУ, основне слободе ЕУ, па према томе и слобода кретања људи унутар земаља-чланица ЕУ, нису у функцији редифинисања тржишних услова у државама чланицама нити у функцији дерегулације националних тржишта, већ су у функцији да не дође до цепања привредног простора на различите делове тржишта. У члану 3. став 2. под тачком (ц) УЕЗ садржана је одредба да су делатности заједница обухваћене „унутрашњим тржиштем“ чија би основна карактеристика била укидање препрека између држава чланица како би се омогућило слободно кретање лица и проток роба, услуга и капитала. У истом члану је прописано: под тачком (х) „усклађивање националних законодавстава у мери које је то неопходно за функционисање заједничког тржишта“, под тачком (и) „подстицање координације политика запослености држава чланица ...“, и под тачком (с) „придруживање прекоморских земаља и тржишта унија, у циљу повећања размене да би се заједничким напорима унапредио привредни и друштвени развој“. На крају, у члану 3. тачка 2. прописано је да ће се у свим активностима (неке од њих су горе наведене): „Заједница настојати да елиминише неједнакости, као и да унапреди једнакост између мушкараца и жена“. Члан 12. УЕЗ прописује да се забрањује свака дискриминација по основу држављанства. Дакле, основне слободе ЕУ, па тако и слобода кретања људи, произилази из опште забране дискриминације као начела права ЕУ. Основне слободе ЕУ, па тако и слобода кретања људи унутар земаља-чланица ЕУ, одраз су и конкретизација опште забране дискриминације у УЕЗ. У односу према члану 12. УЕЗ оне су посебне (специјалне) норме којима се прокламује слободно кретање људи, слободан промет роба, слободан промет услуга, и слободан промет капитала. Овде је реч о јавној дискриминацији на основу држављанства, која је изричито одредбом члана 12. УЕЗ забрањена. Свака забрана дискриминације по основу држављанства је обавезујућа за све земље-чланице ЕУ. Земље-чланице ЕУ морају уважавати наведену општу забрану дискриминације садржану у УЕЗ. Начело држављанства, то јест забрана дискриминације према држављанима других држава чланица ЕУ (отворена дискриминација) активира обавезу једнаког поступања, што је посебно важно са становишта опорезивања. Став 2. члана 14. УЕЗ садржи одредбу по којој унутрашње тржиште обухвата подручје без унутрашњих граница на коме су обезбеђени „слободно кретање лица и промет робе, услуга и капитала“. Када је реч о посебним нормама УЕЗ којима су

регулисане забране неједнаког поступања у вези са слободом кретања људи, установљено је да се слобода кретања људи у ЕУ признаје, по правилу, лицима која имају држављанство ЕУ и обезбеђује им се признавање следећих правила:⁷

а) Члан 18. став 1. УЕЗ прописује да сви грађани ЕУ имају право да се слободно крећу и бораве на територији земаља-чланица ЕУ, уз поштовање ограничења и услова предвиђених УЕЗ. Наведеном одредбом дефинисана је слобода кретања људи, и то независно од привредне делатности који они обављају. Наведеном одредбом установљено је и ограничење слободе кретања људи. Ограничење се односи пре свега, на секундарне правне прописе којима се, на пример, земљи-чланица ЕУ допушта да боравак лица са подручја друге земље-чланице ЕУ условљава правом тог лица да располаже одређеним новчаним износом довољним за његову егзистенцију;⁸

б) Члан 39. УЕЗ прописује:

„1. Унутар Заједнице биће обезбеђена слобода кретања радне снаге.

2. Таква слобода обухвата укидање сваке дискриминације између радника држава-чланица по основу држављанства у погледу запошљавања, награђивања и осталих услова рада,

3. Уз изузетак оправданих ограничења из разлога јавног поретка, безбедности и здравља, слобода кретања даје радницима право да:

(а) прихвате стварно учињене понуде за запослење;

(б) да се у ту сврху слободно крећу на територији држава-чланица;

(в) бораве у једној држави-чланица у циљу запослења у складу са законским и административним прописима који регулишу запошљавање држављана тих држава чланица;

(г) се задржава на територији државе чланице након запослења у тој држави, у складу са условима које Комисија утврди у извршним уредбама.

⁷ Држављанство ЕУ добија свако лице које има држављанство једне од земаља чланица ЕУ. По слову члана 17. став 1. УЕЗ установљава се „право грађанства Уније. Грађанин Уније је свако лице које има држављанство неке од држава чланица. Грађанство Уније комплетира, а не замењује национално држављанство“.

⁸ То су уредбе, смернице, одлуке, препоруке и становишта која се базирају на правним актима примарног права, то јест на оснивачким актима Европске заједнице, на протоколима тих уговора и на општим правним начелима.

4. Одредбе овог члана се не примењују на запошљавање у јавној управи“.

Граматицим тумачењем одредбе става 2. члана 39. УЕЗ произилази да је забрањена само „дискриминација на основу држављанства“. То значи да би неједнако поступање на основу неког другог критеријума било дозвољено. Ово тумачење посебно је од значаја на подручју опорезивања. Наиме, превладавајући критериј за одређење личног обухвата пореске обавезе, то јест за одређење пореске јурисдикције обзиром на лица, јест својство резидентности.⁹

Отворена и прикривена дискриминација

Речено је већ да члан 12. УЕЗ садржи одредбу по којој је забрањена дискриминација по основу држављанства, односно да 2. члана 39. УЕЗ садржи одредбу по којој је забрањена свака дискриминација између радника држава-чланица по основу држављанства у погледу запошљавања, награђивања и осталих услова рада. Појам отворене дискриминације је дефинисан као неједнако поступање до којег долази испуњењем одредба УЕЗ-а изричито регулисаних критеријума. Такође, појам отворене дискриминације је дефинисан као обавеза спречавања дискриминације одредбама УЕЗ-а. Полазећи од граматичког тумачења наведених одредаба УЕЗ-а, произилази да УЕЗ забрањује само дискриминацију која је у литератури позната као отворена (*overt*) дискриминација. Анализом наведеног долазимо до закључка да је усвојен тзв. „формални приступ“ у одређењу појма дискриминације, односно да неједнако поступање постоји ако се такво поступање уклапа у нормативни опис. Но, наведено и значи (аргументација *a contrario*) да је прикривена (*covert*) дискриминација могућа. Не мање значаја за проучавање отворене и прикривене дискриминације имају и одлуке Суда ЕЗ као судске инстанце чије деловање има карактеристике надсуверености (супра националности) у односу на земље-чланице ЕУ. Наиме, суд ЕЗ је својим пресудама установио правила за утврђивање постојања неједнаког поступања. Суд ЕЗ одређује да дискриминација настаје применом различитих правила на исте или сличне ситуације, или применом истог или сличног правила на различите ситуације. Овај суд је у првим деценијама својим пресудама сузбијао само отворену (на држављанству утемељену) дискриминацију, да

⁹ Најкраће речено, пореска јурисдикција је овлашћење одређене државе на опорезивање, које је утемељено на важећим пореским прописима.

би се касније својим одлукама, и то од случаја *Sotgiu* интервенисао против прикривене дискриминације.¹⁰ Прикривена дискриминација настаје применом других критеријума разликовања Ова дискриминација има за последицу исте ефекте као и отворена дискриминација (утемељена на држављанству). Скривеном дискриминацијом се такође вређа општа забрана дискриминације, ако је она резултат, поновимо, неког другог критеријума разликовања који такође има дискриминирајући učinak. То ће бити у случају, на пример у прописивању у националном пореском праву неких услова за остваривање права на пореске олакшице које би користили и страни држављани. Отворену дискриминацију је применом националних пореских прописа тешко замислити, јер се у национално пореском праву сваке земље-чланице ЕУ порези не плаћају на темељу држављанства пореског обвезника, него полазећи од његовог пребивалишта или боравишта, односно од места у којем је доходак или приход остварен, или од места где се налази његова имовина. Прикривена дискриминација је могућа код опорезивања, пре свега дохотка који држављанин једне чланице ЕУ оствари у делатностима на подручју друге земље земље-чланице. Пример за то је ако се таквом лицу доходак порески јаче оптерети него што се иначе оптерећује у тој земљи. Наведеном одлуком Суда ЕЗ је отворена могућност борбе против неједнаког поступања у пореским стварима, јер ни једна земља-чланица ЕУ не дефинише обухват пореске обавезе на основу држављанства пореског обвезника, него на основу концепта резидентности.

Порези на које се односе одредбе Уговора о ЕЗ о забрани дискриминације

Наведене одредбе у УЕЗ-а о забрани дискриминације односе се на све порезе, без обзира да ли се ради о непосредним или посредним порезима, односно без обзира да ли се ради о овом или оном облику пореза, а што произилази из граматичке анализе наведених одредаба у УЕЗ-а који је обавезујући за све земље-чланице ЕУ. Насупрот одредбама у УЕЗ које материју посредних пореза веома широко и детаљно регулишу, одредбе у УЕЗ о непосредним порезима су малобројне и штуре. То је разумљиво јер непосредни порези нису у надлежности ЕУ. Но, без обзира на то пракса Суда ЕЗ је у том домену јасна, и према одлукама овог суда овлашћења (у опорезивању) ипак морају бити коришћена у складу с правом ЕУ.

¹⁰ Предмет 152/73 (*Sotgiu*), [1974] ECR 153, para. 11.

Оправдање за неједнако поступање

Упркос наведеном општем приступу садржаном у начелу слободе кретања људи (па тиме и опште забране дискриминације и опште забране ограничења), УЕЗ допушта право на неједнако поступање у одређеним случајевима. То је право утемељено на ставу 2. члана 39. УЕЗ и заснива се на разлозима јавног поретка, јавне безбедности и јавног здравља. Тиме се ограничава право на слободу кретања радне снаге. Другим речима, у земљама-чланицама ЕУ неке националне мере биће забрањене ако се њоме крши слобода кретања људи, осим ако је оправдано разлозима „јавног поретка“, „јавне безбедности“, и „јавног здравља“. У том контексту, Суд ЕЗ је развио и приступ познат под називом „разумски приступ“ који је први пут примењен код решавања у предмету *Gassis de Dijon*.¹¹ Према одлуци Суда ЕЗ у овом предмету, одредбе појединих земаља-чланица ЕУ које су супротне било којој од четири слободе могу бити оправдане ако удовољавају следећим захтевима: заштита на закону утемељеног општег интереса, при чему примена дискриминацијског правила земаља-чланица ЕУ мора бити потребна за остваривање циља који треба постићи и у сагласно томе циљу, те да оно нити на који начин не прави разлику између домаћих и увозних добара. Суд ЕЗ је у више случајева примењивао „разумски приступ“. Суд ЕЗ у већини предмета није прихватао разлоге за оправдање неједнаког поступања које су износиле земље чланице. Међутим, у неким предметима, као што је у предмету *Bachmann* неке такве разлоге ипак и поштовао. Н. М. *Bachmann* је држављани Савезне Републике Немачке.¹² Он се преселио, због петогодишњег запослења, у Белгију. Пре пресељења, закључио је у Савезној Републици Немачкој полису осигурања за случај болести и инвалидности и полису животног осигурања. Подносећи захтев пореском телу Белгије, тражио је да му се уплаћене премије по тим полисама признају као порески издатак. Но, белгијски порески систем признаје (као пореско признати издатак) премије уплаћене по тим полисама само ако су оне уплаћене белгијским осигуравајућим друштвима. Белгијско пореско тело је одбило његов захтев. Због тога је *G. Bachmann* поднео тужбу Суду ЕЗ сматрајући такво нормативно решење дискриминирајућим. Белгија је истакла три оправдања за неједнак поступак. Суд ЕЗ је поштовао разлоге

¹¹ Предмет 120/78 (*Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopollverwaltung für Brenntwein* (познат и наведен у литератури као *Gassis de Dijon*)), [1979] ECR 649.

¹² Предмет C-204/90 (*Hans Martin Bachmann v. Belgium*), [1992] ECR I-249.

кохетије (кохеренције) пореског система, то јест да кохезија пореског система није могла бити очувана другачије него одрицањем тужитељу права на признање уплаћених премија страном осигуравајућем друштву као пореско признатог издатка.

Слобода кретања људи и одлуке Суда ЕЗ

Следећи преглед случајева опорезивања послужиће као илустрација дискриминације у вези са слободом кретања људи и реаговања Суда ЕЗ.

Случај *Schumacher*¹³

Schumacher има пребивалиште у Белгији где живи са женом и двоје деце. Запослен је у немачком предузећу у Ацхемену и свакодневно путује на посао из Белгије у Савезну Републику Немачку. Доходак који остварује са тог наслова је једини приход његове породице. Подносећи пореску пријаву Немачком финансијском телу, предложио је примену Splitting тарифе, када је с обзиром на број чланова његове породице, за њега повољнија.

Пореско тело није прихватило његов предлог са образложењем да он према пореским прописима Савезне Републике Немачке (члан 26. Заклона о порезу на доходак) није порески неограничен обвезник, будући да је његово пребивалиште у Белгији. Наиме, Сплиттинг тарифу је могуће применити само на пореске обвезнике који су резиденти Савезне Републике Немачке. Пресудом Суда ЕЗ одлучено је да се наведени национални порески пропис не може примењивати на држављане ЕУ, јер је његов учинак дискриминаторски и стога представља препреку обезбеђења слободе кретања људи. Другим речима, Суд ЕЗ је заузео становиште земље-чланице ЕУ (у овом случају Савезна Република Немачка) да мора узети у обзир личне и породичне прилике нерезидентних пореских обвезника као и кад би се радило о њеним резидентима. Наведеном пресудом је промовисан приступ забрани неједнаког поступања према резидентима, без обзира на њихово држављанство, али уз једно значајно ограничење садржано у пресуди. Наиме, нерезидент ће уживати једнак порески третман као и резидент, само ако остварује свој целокупни или готово целокупни доходак од несамосталног рада у држави извора (држави своје нерезидентности), а у

¹³ Одлука Суда ЕЗ од 14. фебруара 1995. Rs. C- 279/93.

држави своје резидентности не остварује доходак довољан да би био подвргнут опорезивању којом приликом би у обзир биле узете његове личне и породичне прилике.¹⁴ Овом пресудом Суда ЕЗ, без обзира на наведено ограничење, упућује се јасна порука о једнаком пореском третману радника земаља-чланица ЕУ, без обзира на држављанство и на својство резидентности.

Случај *Gerritse*¹⁵

У случају *Gerritse* Суд ЕЗ је „поставио захтев Савезној Републици Немачкој, као држави извора, да сразмерно прошири примену пореске олакшице на г. Gerritse као нерезидента, иако он није нити приближно остварио скоро целокупан свој доходак у Савезној Републици Немачкој“. Наведена пресуда Суда ЕЗ, чак, умањује наведено ограничење у пресуди у случају *Schumacher*, а које се односи на утврђени квантитативни однос дохотка оствареног у држави извора и у држави резидентности за остваривање права на пореску олакшицу. И ова пресуда Суда ЕЗ, као и претходна, у функцији је изједначавања пореског положаја резидената и нерезидената.

Случај *Terhoeve*¹⁶

У случају *Terhuve* Суд ЕЗ је одредбу холандског пореског права по којој радник мигрант који у току године мења место боравка да би се запослио у другој земљи-чланици ЕУ плаћа већи допринос за обавезно социјално осигурање него радник који би све време остао у датој земљи-чланици ЕУ дискриминирајућом и стога представља препреку мобилности радне снаге унутар земаља-чланица ЕУ, односно препреку обезбеђења слободe кретања радне снаге. Из свега досад изнетог произилази констатација да су у правилу нормe националног пореског права земаља-чланица ЕУ управо те где се налазе ограничења слободe кретања људи, односно радне снаге као дела те слободe, и неједнаког пореског третмана људи, односно радне снаге. Наведеним пресудама, не само овим на овом месту него и оним пре тога наведеним (поред њих постоје и друге пресуде Суда ЕЗ које се односе на слободу кретања

¹⁴ Предмет C-279/93 (Roland Schumacher) [1995] ECR I-225, para. 36-38.

¹⁵ Предмет C- 234(01 (Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukolin –Nord) [2003] ECR I-5933.

¹⁶ Предмет C-18/95, Terhoeve v Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Buitenland, пресуда 26. јануар 1999, пара- 39-41.

људи, а које нису приказане у овом раду) отклоњене су неке препреке за слободно кретање људи унутар ЕУ, изједначен је порески положај резидента и нерезидента тако да нерезиденти уживају једнак порески третман као и резиденти.¹⁷ Одлукама Суда ЕЗ је унапређен квалитет слободе кретања људи унутар земаља-чланица ЕУ. Суд ЕЗ је својим пресудама, када је реч о опорезивању, проширио забрану норме о неједнаком поступању и на нерезиденте, која је установљена чланом 39. УЕЗ. Суд ЕЗ, као независни чинилац хармонизације правних система земаља-чланица ЕУ, је тиме начело држављанства учинио само једним од начела која активирају обавезу једнаког поступања. На тај начин пружена је већа могућност заштите од дискриминацијских поступака, омогућен шири обухват правне заштите у пореским стварима, и у уклањању пореских препрека. За разлику од горе у уводу поменутих уговора о избегавању двоструког опорезивања, у којима је нормативно регулисано начело држављанства, то јест забрана дискриминације према држављанима друге државе уговорнице, у право ЕУ је нормативно регулисано начело држављанства, то јест забране дискриминације према држављанима других држава чланица ЕУ (отворена дискриминација) и начело резидентности, то јест забрана дискриминације од стране једне државе чланице ЕУ према резидентима друге државе чланице (спречавање прикривене дискриминације). Овде дајемо један пример пореско-правних последица примене права уговора о избегавању двоструког опорезивања и права ЕУ. Тзв. трeату схопинг – то је заправо коришћење погодностима које пружа уговор о избегавању двоструког опорезивања од стране неовлашћених особа (којер нису резиденти нити једне државе уговорнице) ЕУ сигурно не допушта. Али *tax jurisdiction shopping* (одлазак у државу у којој је повољнији порески систем) то може. Те две ствари (*treaty shopping i tax jurisdiction shopping*) нису исте. Особа може отићи у другу државу јер је тамо мање пореско оптерећење, и то је дозвољено, али не може, ако није резидент државе уговорнице, кад постоји уговор о избегавању двоструког опорезивања, користити уговорне повластице, на шта имају право само резиденти држава уговорница. То јест, она то може покушати, али то није дозвољено, и бит ће спречена ако пореске администрације држава уговорница уоче што она ради.

¹⁷ Гордана Илић-Попов, *Пореско право Европске уније*, Службени гласник, Београд, 2004, стр. 39-44.

ИЗВОРИ

- Herdegen, Matthias, *Eurparecht, II, Auflage* (Verlag C. H. Beck, München, 1999), str. 206.
- Врањеш, Миле, „Начела пореског права Европске уније у функцији развоја унутрашњег тржишта Европске уније“, *Правни живот*, Београд, бр. 10/2006, том II.
- Етински, Р., Ђајић, С., Станивуковић, М., Бордаш, Б., Ђундић, П., Тубић, Б., *Основи права Европске уније*, Правни факултет у Новом Саду, Центар за издавачку делатност, Нови Сад, 2010.
- Lončarić-Horvat O., Arbutina, H., *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Informator, Zagreb, 2007., str. 249.
- Илић-Попов, Г., *Пореско право Европске уније*, Службени гласник, Београд, 2004.

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Спроведена анализа показала је да су грађанима ЕУ на располагању два правна средства у спречавању неједнаког поступања када је реч о слободи кретања људи унутар земаља-чланица ЕУ. То су: 1) норме УЕЗ којима је нормативно регулисано начело држављанства, то јест забрана дискриминације према држављанима других држава чланица ЕУ (отворена дискриминација), и 2) пресуде Суда ЕУ које забрањују дискриминацију од стране једне земље-чланице ЕУ према резидентима (а не само држављанима) других земаља-чланица ЕУ (спречавање прикривене дискриминације), а што је посебно важно са становишта опорезивања, пошто је својство резидентности пресудно за утврђивање личног обухвата пореске обавезе. Та два правна средства омогућују шири обим правне заштите у пореским стварима, односно омогућују уклањању пореских препрека у домену слободе кретања људи унутар земаља-чланица ЕУ.