

*Др Цвјетјана М. Цвјетјковић, асистент са докторатом
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
C.Cvjetkovic@pf.uns.ac.rs*

ДИСКРИМИНАТОРНИ ПОРЕСКИ ТРЕТМАН ПРЕНОСА НЕПОКРЕТНОСТИ СА СТАНОВИШТА ПОРЕЗА НА КАПИТАЛНЕ ДОБИТКЕ У ПРАКСИ СУДА ПРАВДЕ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Сажетак: Предмет анализе овог рада је пракса Суда правде Европске уније која се односи на порез на капиталне добитке физичких лица који настају преносом уз накнаду непокретности. Циљ је да се утврди да ли и под којим условима у овој области ограничење основних слобода може да буде ојравдано посвојањем јавног интереса.

Кључне речи: пореска дискриминација; порез на капиталне добитке физичких лица; Суд правде Европске уније.

1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

У оквирима Европске уније створено је јединствено тржиште, које подразумева реализацију четири основне слободе – слободе кретања робе, људи, услуга и капитала. Пошто је у оквиру поља примене Уговора о функционисању Европске уније (у даљем тексту: УФЕУ) забрањена свака дискриминација на основу држављанства, државе чланице ће ретко када својим националним мерама, па и пореским, правити разлику између својих држављана и држављана других чланица,¹ па се углавном дискриминаторни порески третман везује за резидентство.²

¹ Једино када је у питању слобода кретања капитала, забрањена су ограничења, не само између чланица, него и између чланица и трећих земаља. Вид. чл. 63 Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union, *Official Journal of the European Union* C 326/49 of 26 October 2012.

² Појам резидентство означава трајно или привремено физичко присуство неког лица на одређеној територији. Примера ради, резидентима се сматрају лица која на територији

Стицање непокретности од стране држављана једне државе чланице на територији друге чланице, када су у питању физичка лица, се може посматрати у контексту слободе кретања људи и слободе кретања капитала. Дакле, у контексту слободе кретања и настањивања, која свој специфичан изражај налази у слободи кретања радника и слободи оснивања,³ физичка лица, држављани једне чланице, могу да стичу непокретности на територији друге, независно да ли у њој обављају одређену делатност (као запослено или самозапослено лице). Основ за разматрање стицања непокретности од стране физичких лица у контексту слободе кретања капитала налази се у Анексу Директиве 88/61/ЕЕС, која прописује да прекогранична кретања капитала укључују и инвестиције у непокретности на територији држава чланица од стране нерезидената.⁴ Слобода кретања капитала, која покрива случајеве власништва над непокретностима, али и њихово управљање,⁵ обухвата, дакле, и право држављана држава чланица да стичу, користе и располажу непокретностима на територији друге чланице.

У контексту ове две слободе, начелно, нису допуштене националне мере, које спречавају или одвраћају држављане, односно резиденте једне државе чланице да стичу непокретности на територији друге државе чланице. Важно је нагласити и да националне пореске мере могу имати такво дејство на стицање непокретности. Порез на капиталне добитке физичких лица је најбољи пример за то.

2. УЛОГА СУДА ПРАВДЕ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ У СТВАРАЊУ ПОРЕСКОГ ПРАВА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Пореско право Европске уније се ствара путем:

- Позитивне интеграције, која подразумева хармонизацију путем директива и координацију путем обавезујућих и неообавезујућих аката (препоруке, саопштења и сл.);
- Међународних уговора које закључује Европска унија;⁶

одређене државе имају пребивалиште, која у њој бораве током одређеног временског периода и сл. Вид. Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет у Београду, Београд 2011, 219-223.

³ Вид. Judgment of the Court (Second Chamber) of 26 October 2006, Case C-345/05.

⁴ Council Directive of 24 June 1988 for the Implementation of Article 67 of Treaty, *Official Journal of the European Communities* L 178/5 of 8 of July 1988.

⁵ Примера ради ова слобода би могла да буде доведена у питање и у ситуацијама када обвезник на територији друге државе чланице има комерцијалну имовину коју изнајмљује. Вид. *Case Law Guide of the European Court of Justice on Articles 63 et seq. TFEU – Free Movement of Capital*, European Commission, Brussels 2016, 10.

⁶ У контексту опорезивања посебан значај има Уговор о ЕЕА, закључен са државама чланицама ЕФТЕ. Вид. Lukasz Adamczyk, „The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation“,

- Негативне интеграције, која се манифестује кроз забрану понашања које води нарушавању четири основне слободе, и то путем праксе Суда правде Европске уније (у даљем тексту: Суд правде), који ставља ван снаге одредбе националног законодавства које представљају препреку за њихову реализацију.⁷

2.1. Пореска дискриминација и рестрикција

Да би се боље разумела улога Суда правде у стварању пореског права Уније и начини на које пореске мере могу довести у питање функционисање унутрашњег тржишта Уније, неопходно је размотрити појмове пореске дискриминације и рестрикције.

За пореску дискриминацију својствено је да се две упоредиве ситуације третирају са пореске тачке гледишта на неједнак начин, односно једна од њих се третира неповољније од друге. Дакле, њена два конститутивна елемента су упоредивост и неједнакост у третману („тест упоредивости“ и „тест неповољности“).⁸

Иако се у пореској литератури срећу различите поделе пореске дискриминације,⁹ најзначајнија је подела на директну и индиректну. Директна пореска дискриминација је заснована на држављанству, а индиректна на неком другом критеријуму диференцијације, попут резидентства,¹⁰ који води истом резултату.¹¹

Рестрикција, са друге стране, постоји ако се одређене мере примењују једнако и на домаће и на иностране ситуације, али суштински доводе ометања интракомунитарне трговине,¹² односно препрека су прокламованим слободама. Док одредбе УФЕУ које се односе слободу кретања лица забрањују само дискриминацију засновану на држављанству, одредбе о слободи кретања робе, услуга и капитала забрањују и сваки вид њихове рестрикције,

Introduction to European Tax Law on Direct Taxation (eds. Michael Lang et al.), Linde, Wien 2010, 23, 28-29.

⁷ *Ibid.*

⁸ Niels Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBDF, Amsterdam 2011, 524.

⁹ Илија Вукчевић, *Уједињеност судске праксе Суда правде Европске уније на области опорезивања: Усклађеност система директног опорезивања Црне Горе основним слободама*, докторска дисертација, Правни факултет у Београду, Београд 2013, 134-160.

¹⁰ Став Суда правде је да ће овај критеријум деловати посебно на штету пореских обвезника који су држављани других држава чланица.

¹¹ Вид. Vanessa E. Englmaier, „The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation“, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (eds. Michael Lang et al.), Linde, Wien 2010, 52.

¹² N. Bammens, 531.

тј. ограничења. Међутим, у пракси Суда правде забрана рестрикције се примењује у односу на све четири слободе.¹³

УФЕУ садржи ставке које оправдавају дискриминаторне националне мере (јавна политика, јавно здравље и јавна сигурност).¹⁴ Због своје природе, ретко када могу да буду основ за оправдање дискриминаторних националних пореских мера. Поред тога, Суд правде је развио праксу по којој националне рестриктивне мере могу опстати уколико су испуњени одређени услови (енг. *rule of reason concept*), и то: она се мора примењивати на недискриминаторан начин, њено постојање мора налагати јавни интерес, мора бити подесна за остваривање циља који јој се придаје и, уједно, мора бити поштован принцип пропорционалности.¹⁵ У досадашњој пракси, Суд правде је оправдавао постојање рестриктивних националних пореских мера потребом да се обезбеди: фискална контрола, кохезија фискалног система, спречавање пореске евазије, принцип територијалности, уравнотежена расподела пореских јурисдикција и неутрализација у другој држави.¹⁶ Дакле, иако је јавни интерес прилично апстрактна категорија, Суд правде је одредио његово значење на терену опорезивања.¹⁷

Важно је нагласити да је линија разграничења између индиректне дискриминације и рестрикције врло магловита.¹⁸ Томе је допринела и пракса Суда правде. Наиме, иако би се *rule of reason* тест морао примењивати само на рестриктивне мере, Суд правде није доследан, па тако и мере које представљају индиректну дискриминацију оправдава са позивом на то да су „прошле“ овај тест,¹⁹ тако да би се, у суштини, однос између пореске дискриминације и рестрикције могао посматрати и као однос између ужег и ширег појма.

3. ПОРЕЗ НА КАПИТАЛНЕ ДОБИТКЕ ОД НЕПОКРЕТНОСТИ КАО МОГУЋИ ИЗВОР ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У ЧЛАНИЦАМА УНИЈЕ

Пошто су непосредни порези у надлежности држава чланица, могуће је да, приликом прописивања основних елемената пореза на капиталне

¹³ Ben Terra, Peter Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008, 43.

¹⁴ Вид. чл. 52 Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union.

¹⁵ Вид. B. Terra, P. Wattel, 33-34.

¹⁶ Вид. V. E. Englmaier, 66-72.

¹⁷ Вид. Цвјетана Цвјетковић, „Размена информација у области непосредног опорезивања у праву Европске уније и пракси Европског суда правде“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 3/2014, 355.

¹⁸ N. Vammens, 533.

¹⁹ B. Terra, P. Wattel, 44; N. Vammens, 532.

добитке,²⁰ који настају преносом уз накнаду непокретности, државе чланице установе таква правила која имају дискриминаторни или рестриктивни карактер.

3.1. Пореска основица и пореске стопе као могући извор дискриминације

Приликом прописивања начина утврђивања основице пореза на капиталне добитке физичких лица, државе чланице могу да наруше правила која се односе на четири „велике“ слободе. У овом контексту треба споменути португалско законодавство које је прописивало да се код резидената опорезује само 50% оствареног капиталног добитка, односно само се половина оствареног капиталног добитка укључивала у основицу глобалног пореза на доходак, док се код нерезидената опорезивао целокупни капитални добитак, и то по посебној пропорционалној стопи од 25%.

У случају поводом којег је највиши административни суд Португала тражио од Суда правде претходно мишљење, радило се у томе да је резидент Немачке наследио непокретност у Португалу, чијим отуђењем је остварио капитални добитак. Португалске власти су опорезовале целокупни капитални добитак, додајући ту суму другом опорезивом дохотку оствареном на тлу Португала. Порески обвезник је искористио одговарајућа правна средства, па је тако случај дошао пред највишу судску инстанцу, која је тражила испитивање сагласности наведене одредбе са већим бројем слобода. Међутим, Суд правде је утврдио да треба спровести испитивање само у контексту слободе кретања капитала.

Јасно је да су одредбе португалског законодавства правиле разлику између резидената и нерезидената у погледу утврђивања основице пореза на доходак. Пошто нису били испуњени услови из чл. 65 УФЕУ,²¹ било је неопходно утврдити да ли је реч о упоредивим ситуацијама. Упркос томе што

²⁰ Капитални добици се могу дефинисати као приходи који настају увећањем вредности појединих права из састава обвезникове имовине, односно као разлика између продајне и набавне цене одређених средстава, у овом контексту непокретности.

²¹ Треба имати у виду да неће свако разликовање резидената и нерезидената бити у несагласности са слободом кретања капитала. Наиме, чл. 65 УФЕУ прописује да одредбе о слободи кретања капитала не доводе у питање право чланица да примењују пореско законодавство које прави разлику између резидентних и нерезидентних пореских обвезника, све док оно не представља средство произвољне дискриминације или прикривеног ограничења ове слободе. Поводом овог питања, став Суда правде је да овај члан треба тумачити рестриктивно, односно његов став је да законодавство које прави разлику између пореских обвезника, у зависности од њиховог пребивалишта или места инвестирања капитала, није аутоматски у сагласности са правом Уније. Вид. Judgment of the Court (First Chamber) of 15 July 2004, Case C-443/06.

је португалска страна негирала постојање упоредивости,²² и, самим тим, истицала да је њихов различит третман оправдан, Суд правде је одлучио да се нерезидентни и резидентни порески обвезници, који су остварили капиталне добитке отуђењем наслеђене непокретности у Португалу, налазе у упоредивим ситуацијама, као и да је испуњен „тест неповољности“, јер се нерезиденти, за разлику од резидената, подргавају опорезивању целокупног капиталног добитка.

Што се тиче аргумената португалске стране, истакнуто је да различит третман у погледу утврђивања пореске основице мора бити тумачен у вези са општим системом опорезивања дохотка, тј. у светлу различитих стопа за резиденте и нерезиденте. Другим речима, португалска страна је тврдила да се спорним механизмом настоји олакшати резидентима, који су подвргнути прогресивној стопи, за разлику од нерезидената, који плаћају порез по пропорционалној стопи. Португалске власти су се позвале и на то да наведено решење налаже јавни интерес, и то потреба за очувањем фискалне кохезије.

Идеја која стоји у основи принципа кохезије јесте постојање уске везе између пореске олакшице која се пружа пореском обвезнику, у одређеном тренутку, и пореског терета наметнутог истом пореском обвезнику, у оквиру истог пореза, у неком каснијем тренутку, односно постојање директне везе између одобрене пореске погодности и њеног потирања накнадним опорезивањем. Дакле, одустаје се од пореског захтева у једном тренутку, али само ако ће тај захтев бити реализован у неком каснијем тренутку.²³ У овом случају португалска страна се позвала на то да постоји директна веза између погодности која се одобрава резидентима (у основицу улази само 50% оствареног капиталног добитка) и њеног потирања (њихово подвргавање прогресивним пореским стопама), на шта је Суд правде одговорио да, у сваком случају, погодност коју уживају резиденти премашује неповољност, тј. да не постоји директна веза између одобрене пореске погодности и њеног потирања путем опорезивања. Посебно треба нагласити да је португалска страна занемарила да се потирање пореске погодности мора вршити у оквиру истог пореза.

Дакле, мишљење Суда правде је било да слобода кретања капитала искључује националну легислативу која у погледу трансакције исте врсте доводи до тога да су резиденти друге државе чланице изложени већем пореском оптерећењу у односу на оно којем су изложени резиденти државе у којој се налази непокретност.²⁴

²² Суд правде је у неким ранијим одлукама истакао да ситуације резидената и нерезидената нису упоредиве и да чињеница да чланица ускраћује нерезидентима неке погодности које имају резиденти није сама по себи дискриминаторна, ако постоје објективне разлике између ситуација резидената и нерезидената, тј. ако они нису у упоредивим ситуацијама. Вид. Judgment of the Court of 14 February 1995, Case C-279/93.

²³ И. Вукчевић, 208-209.

²⁴ Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 28 September 2006, Case C-443/06.

У контексту пореских стопа требало би споменути решење које је постојало у Шпанији. Наиме, у њој су резиденти били подвргнути различитим стопама, у зависности од тога да ли је било реч о краткорочним или дугорочним капиталним добицима.²⁵ Дугорочни су били подвргнути пропорционалној стопи од 15%, а краткорочни прогресивним стопама, од 15% до 45%.²⁶ Са друге стране, за капиталне добитке нерезидената била је предвиђена јединствена пропорционална стопа од 35%, па је тражено испитивање сагласности наведеног решења са слободом кретања капитала.

Шпанска страна је тврдила да није реч о упоредивим ситуацијама, да наведена мера нема рестриктиван карактер, а да, уколико има, такво решење налаже јавни интерес. Наиме, истакнуто је да је за утврђивање упоредивости неопходно узети у обзир целокупан доходак обвезника, а не само онај остварен у једном типу трансакција, па се у том смислу шпанска страна позвала и на чињеницу да нерезиденти имају могућност избора истог пореског третмана као и резиденти, ако барем 75% дохотка остваре на тлу Шпаније, односно истакнуто је да непостојање јединственог сета правила за обе категорије обвезника није довољно за извођење закључка о упоредивости ситуација, тим више, јер приход који остваре нерезиденти на територији државе извора је само један део њиховог дохотка. Имајући у виду праксу Суда правде, Шпанија се позвала и на то да су чланице слободне да обавезе преузете оснивачким уговорима изврше закључујући уговоре о избегавању двоструког опорезивања, а како их Шпанија има са скоро свим чланицама, према њиховим тврдњама, шпанска легислатива није ограничавала слободу кретања капитала.

Што се тиче упоредивости, Суд правде је истакао да шпански аргумент који се односи на општи систем опорезивања дохотка може опстати само када су у питању краткорочни капитални добици резидената, јер су само они подвргнути прогресивној стопи. Осим тога, истакнуто је да је (због постојања уговора о избегавању двоструког опорезивања и евентуалне примене методе изузимања са прогресијом), могуће да доходак нерезидената остварен у Шпанији буде узет у обзир приликом одређивања висине маргиналне прогресивне пореске стопе у земљи његовог резидентства, па су, самим тим, резиденти и нерезиденти у упоредивој ситуацији. Дакле, наведена одредба је прошла „тест упоредивости“. Што се тиче „теста неповољности“, код дугорочних капиталних добитака, он је, несумњиво, испуњен, јер су резиденти подвргнути пропорционалној стопи од 15%, а нерезиденти стопи од 35%. Међутим, и краткорочни капитални добици су прошли „тест неповољности“, јер су нерезиденти подвргнути пропорционалној стопи од 35%

²⁵ Подела је извршена у зависности од тога да су настали располагањем средстава која су у обвезничком власништву више од годину дана или не.

²⁶ Капитални добици су улазили у основицу глобалног пореза на доходак.

без обзира на величину оствареног капиталног добитка, док су резиденти подложни таквој стопи само ако њихов укупан доходак достиже одређени праг.

Као што је претходно и истакнуто, шпанска страна је навела да је, у сваком случају, рестрикција (ако се утврди њено постојање оправдана природом фискалног система и потребом да се обезбеди његова кохезија.

Наиме, порез који плаћају резиденти је периодични порез, чија висина зависи од способности плаћања, а порез који плаћају нерезиденти је непериодични порез, који не води рачуна о укупној економској снази, па није могуће за њега предвидети прогресивне стопе. Истакнуто је да нема разлога да се на нерезиденте примени повољније опорезивање у случају дугорочних капиталних добитака, јер им је већ кроз примену пропорционалне стопе обезбеђен привилеговани третман. У том погледу истакнуто је да су краткорочни капитални добици резидената подвргнути стопи која се креће у распону од 15%, па до, чак, 45%, док се исти такви добици нерезидената опорезују појединачно, и то по пропорционалној стопи, па се не може рећи да су резиденти систематски подвргнути повољнијем третману. Осим тога, према тврдњама шпанске стране, постојала је директна веза између пореске погодности која се одобрава резидентима и штете коју би они претрпели да нема тог механизма којим се елиминише кумулативни ефекат прогресивних стопа на капитални добитак, посебно на онај стваран током већег броја година. Дакле, према ставовима шпанске стране, када су у питању дугорочни капитални добици постоји директна веза између пореске погодности (стопа 15%) и неповољности (прогресивне стопе која се примењује на укупан доходак), а код краткорочних капиталних добитака погодност (нису подвргнути стопи од 35%) се анулира применом прогресивне стопе која се примењује на укупан доходак.

Међутим, Суд правде је истакао да се наведено решење не може оправдати потребом да се обезбеди кохезија фискалног система, јер није установљено постојање директне везе између пореске погодности и њеног потирања путем одређене фискалне дажбине, тако да је наведена одредба у супротности са слободом кретања капитала. Наиме, иако је шпанска страна опорезивање дугорочних капиталних добитка по пропорционалној стопи приписала потреби да се избегне „кажњавање“ резидената, треба имати у виду да приход који ужива привилеговани третман није подложен прогресивној стопи, па не постоји директна веза између пореске погодности које ужива тај приход и њеног каснијег потирања. Што се тиче аргумената које је истакла шпанска страна поводом краткорочних капиталних добитака, чак и да је тако, не може се искључити да су резиденти, и поред тога што се капитални добици укључују у основицу глобалног пореза, и даље блаже опорезивани од нерезидената, јер ће висина стопе зависити од висине његових осталих прихода.²⁷

²⁷ Judgment of the Court (First Chamber) of 6 October 2009, Case C-562/07.

3.2. Пореске олакшице као могући извор дискриминације

Пореске олакшице у систему пореза на капиталне добитке се, по правилу, везују за случајеве решавања стамбеног питања, односно случајеве када обвезник новац остварен продајом једног средства „замени“ (енг. *replacement asset rollover*) за неко друго средство, у овом контексту за другу непокретност.²⁸ Проблем може да настане када се та „заменска“ непокретност налази на територији друге чланице.

Примера ради, до интервенције Суда правде, у Португалу је било прописано да се капитални добитци настали преносом уз накнаду непокретности неће опорезовати ако се средства остварена продајом, у законом прописаним роковима, искористе за куповину сталног места становања обвезника или члана његове породице, али само ако се и „ново“ стално место становања налази на тлу Португала.

Суд правде је испитивао сагласност наведене одредбе у односу на слободу кретања лица, која свој специфични изражај налази у оснивања и слободу кретања радника,²⁹ и утврдио је да у односу на ове слободе она има рестриктиван карактер, тј. да у најмању руку има одвраћајуће дејство на пореске обвезнике који желе да продају непокретност на тлу Португала, како би се настанили у некој другој држави чланици.

Португалске власти су тврдиле да се наведеном одредбом не ограничавају претходно споменуте слободе, али и да су оне, у сваком случају, оправдане разлозима јавног интереса, а посебно потребом да се очува кохезија фискалног система и право на становање. Чини се да се Португал у овом случају прилично неуверљиво позвао на аргумент фискалне кохезије, тврдећи да се средствима од продаје једне непокретности купује друга, тако да и купљена и продата имовина имају исту функцију, као и да постоји директна корелација, за исти порез и за истог обвезника, између одобрене пореске погодности и пореског третмана. Међутим, занемарена је чињеница да непокретност купљена у другој чланици може да буде коришћена као главно место становања и да тако „замени“ трансферисану имовину и функцију коју је она имала. Утврђено је и да не постоји директна веза између одобрене пореске погодности и њеног потирања путем доцнијег опорезивања. Наиме, порески обвезник који средства реинвестира у главно место становања

²⁸ *Taxation of Capital Gains of Individuals – Policy Considerations and Approaches*, OECD, 2006, Paris, 110-111.

²⁹ Према дотадашњој пракси Суда правде, слобода кретања радника и слобода оснивања имају два циља. Први је да обезбеде страним држављанима и компанијама третман који имају и држављани и компаније државе извора, а други је да држава порекла не омета своје држављане да прихвате и обављају пословне активности у другој чланици. Пошто је утврђена несугласност са овим слободама, Суд правде није испитивао сагласност ове одредбе са слободом кретања капитала, иако она несумњиво постоји.

на тлу Португала остварује пореску погодност која се неће анулирати, односно нема пореза на капиталне добитке у будућности, осим уколико се капитални добитак не реализује. При томе треба имати у виду да до његове реализације и потирања пореске погодности неће доћи све док порески обвезник купује „ново“ главно место становања, тј. у случају продаје и тог „новог“ места становања и куповине „новијег“, и тако унедоглед, он може да рачуна на наведну пореску олакшицу.

Португал се позвао и на то да се наведеном одредбом иде у правцу реализације права на становање, које је уставно право, као и да би се супротним решењем финансирао стамбена политика других чланица. Чак и да такви аргументи оправдавају ограничење загарантованих слобода, њоме се не удовољава принципу пропорционалности. Наиме, Суд правде је истакао да би се право на становање могло остварити и без наметања захтева да се средства реинвестирају на националној територији, као и да је у контексту његовог остваривања небитно да ли се наведеном националном мером финансира стамбена политика у другој чланици. Због свега претходно наведеног, Суд правде је, одлучио да разлози јавног интереса не могу бити оправдање за рестриктиван карактер наведене одредбе.³⁰

Слична одредба је постојала и у шведском пореском систему, тако да је и одлука Суда правде била мање-више заснована на истим аргументима.³¹

3.3. Пребијање капиталних губитака и капиталних добитака

У највећем броју пореских система постоји могућност пребијања капиталних губитака са капиталним добицима. Проблем може да настане када су капитални губици настали у једној држави чланици, а капитални добитци у другој.

Управо поводом овог питања затражено је претходно мишљење од Суда правде. Наиме, радило се о томе да је у истој пореској години фински резидент остварио капитални губитак продајом непокретности у Француској и капитални добитак продајом хартија од вредности у Финској, па је затражио њихово пребијање. Важно је нагласити да у Француској није остварио други приход од којег би могао да одбије тај губитак, нити је тамо стекао другу имовину приликом чијег евентуалног преноса би могао надокнадити тај капитални губитак. Финске пореске власти му нису одобриле пребијање, па је случај дошао пред највиши административни суд.³²

³⁰ Judgment of the Court (Second Chamber) of 26 October 2006, Case C-345/05.

³¹ Judgment of the Court (Eighth Chamber) of 18 January 2007, Case C-14/06.

³² Иако се Врховни административни суд Финске у захтеву за доношење одлуке о претходном питању позвао на неке раније предмете у којима није допуштено пребијање, истакнуто је да се овај случај ипак разликује по томе што није реч о обвезнику који обављања

Што се тиче правног оквира, у финском праву капитални добици су, као приходи од капитала, били подвргнути пропорционалној стопи. Важно је нагласити и то да је оно допуштало међусобно пребијање капиталних губитака и капиталних добитака насталих на финском тлу, као и да је у њему, као унилатерална мера за избегавање двоструког опорезивања, била предвиђена метода изузимања са прогресијом. Било је и прописано да ће се приликом утврђивања дохотка оствареног у другој држави узети у обзир губици и камате повезане са стицањем или очувањем дохотка. Са друге стране, уговор о избегавању двоструког опорезивања између Француске и Финске је право опорезивања капиталног добитка насталог отуђењем непокретности доделио држави где се непокретност налази. У споменутом уговору било је и прописано да ће се у случајевима када право опорезивања припада Финској, оно спровести по стопи која одговара укупном износу опорезивог дохотка утврђеног у складу са финским законодавством.

Од Суда правде је затражено мишљење о томе да ли је у сагласности са слободом кретања капитала решење да се пореском обвезнику не дозволи пребијање капиталних губитака насталих преносом непокретности, која се налази у другој чланици, са капиталним добицима од покретних ствари опорезивих у држави резидентства, ако се то дозвољава уколико је непокретност лоцирана у држави резидентства.

Упркос постојању другачијих аргумената, Суд правде је истакао да разлике у третману у погледу могућности одбијања капиталних губитака насталих продајом непокретности, у зависности од тога где је непокретност лоцирана, не могу бити оправдане позивом на различитост ситуација. Како је „тест неповољности“ несумњиво испуњен, преостаје да се утврди да ли је рестрикција оправдана разлозима јавног интереса, и то потребом: да се заштити уравнотежена расподела пореских јурисдикција међу чланицама, да се обезбеду кохезија фискалног система, да се спречи двоструко узимање у обзир капиталних губитака и пореска евазија.

Аргумент уравнотежене расподеле пореских јурисдикција међу чланицама значи да се коначни губици, које више није могуће искористити у иностраној јурисдикцији морају узети у обзир од стране државе резидентства.³³ У овом случају, да нема уговора о избегавању двоструког опорезивања, Финска би имала право да спроведе опорезивање капиталних добитака насталих отуђењем непокретности у Француској, али његово присуство, заједно са

професионалну делатност, па се не може сматрати да ће обвезник у држави у којој се налази непокретност касније остварити доходак од којег би могао одбити тај губитак.

³³ Овај аргумент је првобитно развијен у контексту могућности пребијања губитака иностране филијале. Реч је о томе да је нужно да се на привредне делатности пореског обвезника са седиштем у једној од чланица примене пореска правила те државе, како у погледу добити, тако и у погледу губитака. Вид. И. Вукчевић, 216.

финским правом, доводи до тога да се тај капитални добитак не опорезује у Финској, нити се на други начин узима у обзир. Када би се признало да се губици настали продајом непокретности у другој чланици признају у држави у којој борави, независно од расподеле права опорезивања која је договорена међу чланицама, пореском обвезнику би се омогућило да слободно одабере чланицу у којој је узимање у обзир наведених губитака са пореске тачке гледишта најповољније. Дакле, непризнавањем пребијања губитака омогућује се очување равнотеже између права на опорезивање добити и могућности одбијања губитака, као и уравнотежена расподела пореских јурисдикција међу чланицама.

Аргумент потребе избегавања двоструког узимања у обзир губитака се не може прихватити, јер се губици који настану у Француској не могу одбити ни од укупног дохотка, ни од капиталног добитка оствареног продајом друге имовине.

Аргумент борбе против пореске евазије, до које би могло доћи преношењем губитака у чланицу у којој је њихов третман најповољнији, не може опстати, јер је реч о општој претпоставци пореске евазије, тј. нису у питању искучиво вештачки аранжмани који не одражавају економску реалност.³⁴

Што се тиче аргумента потребе очувања фискалне кохезије, он се може прихватити, јер у финском пореском систему постоји директна повезаност између неопорезивања добити и немогућности пребијања губитака. Наиме, у Финској су приходи од капитала подвргнути пропорционалној стопи, па када су на основу уговора опорезовани у другој чланици, ти приходи ни на који начин не утичу на пореску стопу или основицу, тј. нису обухваћени ниједним обликом опорезивања у Финској. Стога, фински систем одражава логику равнотеже.

Дакле, Суд правде је утврдио да легислатива у питању може да буде оправдана разлозима јавног интереса, и то потребом да се обезбеди уравнотежена расподела пореских јурисдикција међу чланицама и потребом да се обезбеди кохезија фискалног система, као и да је наведена мера подесна за то. Што се тиче принципа пропорционалности, иако је обвезник истицао да ова одредба прекорачује оно што је нужно за остваривање циљева који су њоме постављени, јер је губитак коначан, тј. дефинитиван,³⁵ таквог става није био Суд правде. За разлику од неких ранијих случајева у којима је овај орган утврдио да принципу пропорционалности није удовољено, јер држава извора није искористила доступне могућности за одбитак тих губитака, овде таква могућност, због француских прописа, није ни постојала. Када би

³⁴ О овом аргументу више: Цвјетана Цвјетковић, „СФС законодавство у Еропској унији, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 3/2015, 1289-1293.

³⁵ Суд правде је истакао да чињеница да су губици у Француској коначни није од утицаја на оцену да ли је удовољено принципу пропорционалности

се одлучило да Финска мора дозволити пребијање капиталних губитака, она би се обавезала да сноси негативне последице које произилазе из примене пореског законодавства државе на чијој територији се налази непокретност. Наиме, слободно кретање капитала не значи да се државе чланице морају прилагођавати пореским правилима других чланица, јер одлуке у погледу улагања у иностранство за обвезнике могу да буду мање или више неповољне, па наведена одредба не прекорачује оно што је нужно за остваривање циљева који су њиме постављени.

Због свега претходно наведеног, Суд правде је истакао да порески пропис у питању није у супротности са слободом кретања капитала.³⁶

4. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

И поводом пореза на капиталне добитке физичких лица Суд правде донекле преузима улогу националног законодавца, уклањајући одредбе дискриминаторног и рестриктивног карактера из пореских система држава чланица. Наиме, пошто се непосредни порези налазе у њиховој надлежности, могуће је да се решењима на терену пореза на капиталне добитке физичких лица спрече или одврате резиденти једне државе чланице да стичу, користе и располажу непокретностима на територији друге чланице, чиме се доводи у питање остваривање слободе кретања лица и капитала. Као што је у раду и приказано, то се може постићи на различите начине: прописивањем различитог начина утврђивања пореске основице и различитих пореских стопа за резиденте и нерезиденте, прописивањем правила да се пореска олакшица за капиталне добитке може остварити само ако се ново главно место становања налази у истој држави као и претходно, недозвољавањем да се капитални губици од непокретности, који су настали у једној чланици, пребију са капиталним добицима од покретних ствари, који су настали у другој чланици, итд. Дакле, иако се државе чланице приликом регулисања основних елемената пореза на капиталне добитке не морају прилагођавати пореским прописима других чланица, оне својим решењима не смеју довести у питање реализацију загарантованих слобода, осим ако то није у јавном интересу, па и по цену губитка властитих пореских прихода.

Анализа неколико судских одлука у овој области је показала да Суд правде, сходно својој пређашњој пракси, дозвољава опстанак националних пореских мера које представљају индиректну дискриминацију, уколико су прошле *rule of reason* тест. Оно што је својствено мање-више за све анализиране случајеве је чињеница да државе чланице, као оправдање за дискри-

³⁶ Judgment of the Court (First Chamber), of 7 November 2013, Case C-322/11.

минацију у овој области, најчешће користе аргумент потребе за обезбеђивањем кохезије фискалног система. Чини се да су се неке од њих позвале на овај аргумент више форме ради, потпуно испуштајући из вида суштину овог аргумента, тј. чињеницу да се анулирање одобрене пореске погодности мора вршити у оквиру истог пореза, односно да непогодност не може проистицати из општег система опорезивања.

*Cvjetana M. Cvjetković, Assistant with Ph.D.
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad
C.Cvjetkovic@pf.uns.ac.rs*

**Discriminatory Tax Treatment of Transfer of Real Estate from
the Aspect of Capital Gains Tax in the Practice of
the Court of Justice of the European Union**

Abstract: *In this paper the author analyzes the practice of the Court of Justice of the European Union related to the capital gains tax which is payable by residents of Member States in the case of sale of real estate. The aim of the paper is to determine whether and under what conditions restriction of the freedoms guaranteed by the primary law of the Union in this area may be justified by the reasons of public interest.*

Keywords: *tax discrimination; capital gains tax; Court of Justice of the European Union.*

Датум пријема рада: 17.09.2017.