

Prof. dr Dejan Popović¹
Prof. dr Gordana Ilić-Popov²

Originalni naučni rad

UDK: 346.542:336.225.66(497.11)(4-672EU)

O POJMU PORESKE DRŽAVNE POMOĆI U PRAVU EVROPSKE UNIJE I UTICAJU NA SRPSKO PRAVO³

Apstrakt

Neka mera smatraće se državnom pomoći ako transferom državnih resursa korisnicima selektivno pruža ekonomsku pogodnost i time narušava konkurenciju i trgovinu između zemalja. Predmet rada su samo određeni aspekti državne pomoći u vidu umanjenja javnih prihoda. Autori podvrgavaju analizi svaki od elemenata pojma poreske državne pomoći, potkrepljujući je odgovarajućim presudama sudova EU. Sem toga, oni ističu da selektivnim poreskim merama mogu da se istovremeno naruše i osnovne slobode iz konstitutivnih sporazuma EU i pravila o državnoj pomoći. U radu je ukazano na uticaj prava EU na srpsko pravo državne pomoći dodeljene putem poreskih instrumenata.

Ključne reči: Poreska državna pomoć, Poreska olakšica, Ekonomska pogodnost, Transfer državnih resursa, Selektivnost, Evropski sud pravde.

1. Uvodne napomene

Pravo državne pomoći postalo je deo srpskog nacionalnog prava pred kraj prve decenije XXI veka, kada je, u skladu s obavezom preuzetom čl. 38 Prelaznog sporazuma o trgovini i trgovinskim pitanjima između Evropske zajednice, sa jedne strane, i Republike Srbije, sa druge strane

¹ Redovni profesor Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu; e-mail: dejan.popovic@ius.bg.ac.rs

² Redovni profesor Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu; e-mail: gordana@ius.bg.ac.rs

³ Ovaj članak napisan je u okviru projekta Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu „Identitetski preobražaj Srbije“.

(dalje: PST),⁴ donet Zakon o kontroli državne pomoći.⁵ U čl. 2, tač. 1 tog zakona državna pomoć se određuje kao „svaki stvarni ili potencijalni javni rashod ili umanj enje javnog prihoda, kojim korisnik državne pomoći stiče povoljniji položaj na tržištu u odnosu na konkurente, čime se narušava ili postoji opasnost od narušavanja konkurencije na tržištu”. Iz ovakve definicije proizlazi da instrumenti državne pomoći mogu biti različiti: subvencije, krediti pod povoljnijim uslovima, ulaganja u rizični kapital, otpis duga, državne garancije, kratkoročno osiguranje kredita, prodaja nepokretnosti u javnoj svojini, poreski podsticaji, otpis poreza i sl.⁶

Svaka državna pomoć koja narušava ili pretila da naruši konkurenciju davanjem prednosti određenim preduzećima ili određenim proizvodima nije u skladu sa SSP, u meri u kojoj može uticati na trgovinu između EZ i Srbije.⁷ Svako postupanje suprotno zabrani ovakve državne pomoći ocenjuje se na osnovu kriterijuma iz čl. 87 Sporazuma o EZ⁸ i instrumenata tumačenja koje su usvojile institucije EZ (Komisija i sudovi EZ). Otuda je Komisija za kontrolu državne pomoći⁹ dobila ovlašćenja da odobrava šeme državne pomoći¹⁰ i dodelu individualne pomoći u skladu sa kriterijumima propisanim na nivou EU, kao i pravo da naredi povraćaj državne pomoći koja je nezakonito dodeljena. Srbija se obavezala da pripremi sveobuhvatan popis šema pomoći koje su uspostavljene pre osnivanja ove Komisije. Te šeme moraju da budu usklađene s evropskim kriterijumima najdalje do 1.9.2017. godine.¹¹ Radi osiguranja transparentnosti na području državne

⁴ PST, *Službeni glasnik RS*, br. 83/08. Stupanjem na snagu (1.9.2013) Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica, sa jedne strane, i Republike Srbije, sa druge strane – SSP, *Službeni glasnik RS*, br. 83/08, PST je prestao da važi, a obaveze u pogledu državne pomoći postale su predmet uređivanja u čl. 73 SSP.

⁵ *Službeni glasnik RS*, br. 51/09. Zakon je počeo da se primenjuje 20.3.2010. godine, kada su stupile na snagu Uredba o pravilima za dodelu državne pomoći, *Službeni glasnik RS*, br. 13/10, ..., 119/14 i Uredba o načinu i postupku prijavljivanja državne pomoći, *Službeni glasnik RS*, br. 13/10.

⁶ Čl. 5 Pravilnika o metodologiji izrade godišnjeg izveštaja o dodeljenoj državnoj pomoći, *Službeni glasnik RS*, br. 3/11.

⁷ Čl. 73, st. 1, tač. 3 SPP.

⁸ Po stupanju na snagu Lisabonskog sporazuma, konstitutivni ugovor postao je Sporazum o funkcionisanju EU – SFEU. Čl. 87 Sporazuma o EZ postao je čl. 107 SFEU. U daljem tekstu pozivaćemo se na numeraciju članova prema SFEU.

⁹ Odluka o obrazovanju Komisije za kontrolu državne pomoći, *Službeni glasnik RS*, br. 112/09.

¹⁰ Šema državne pomoći predstavlja svaki akt na osnovu kojeg pojedinačna pomoć može biti dodeljena preduzećima određenim u aktu na opšti način, kao i svaki akt na osnovu kojeg pomoć koja nije povezana sa nekim specifičnim projektom može biti pružena jednom preduzeću ili većem broju njih, na neodređeni period, odnosno na neodređenom iznosu. V. čl. 2, tač. 15 Commission Regulation (EU) No 651/2014 of 17 June 2014 declaring certain categories of aid compatible with the internal market in application of Articles 107 and 108 of the Treaty, OJ L 187, 26.6.2014. Za definiciju šeme državne pomoći u srpskom pravu, upor. čl. 12, st. 2 Zakona o kontroli državne pomoći.

¹¹ Čl. 73, st. 6 SPP. Pošto nije članica EU, Srbija je Uredbom o pravilima za dodelu državne pomoći preuzela u svoj pravni sistem kriterijume koji proističu iz primene čl. 107 SFEU i instrumenata tumačenja koje su usvojile institucije EU.

pomoći, Srbija i EU su se obavezale da jedna drugoj dostavljaju redovan godišnji izveštaj o državnoj pomoći, prateći metodologiju sadržanu u pregledu državne pomoći u EU.¹²

Popis postojećih neusklađenih šema državne pomoći Vlada Srbije je usvojila septembra 2011. godine, s tim što ih je do kraja 2012. godine trebalo uskladiti sa pravilima za dodelu državne pomoći. No, kako postupak usklađivanja nije okončan u utvrđenom roku, pri čemu su brojne popisane šeme u međuvremenu pretrpele izmene ili su stavljene van snage, Vlada je sredinom 2014. godine usvojila novi popis postojećih šema državne pomoći i zadužila nadležna ministarstva da ih usklade sa pravilima za dodelu te pomoći.¹³

2. Opšte o elementima definicije (poreske) državne pomoći u pravu EU

Sporazum o EU određuje da Unija ustanovljava unutrašnje tržište i ima za cilj održivi razvoj Evrope zasnovan na „veoma konkurentskoj socijalnoj tržišnoj privredi“.¹⁴ Međutim, državna intervencija je, iz različitih razloga, prisutna u privrednom životu (npr. javna dobra, eksternalije, antimonopolska politika i dr.),¹⁵ a „državna pomoć predstavlja samo jedan od kanala kroz koje vlade utiču na funkcionisanje tržišta i ekonomija“.¹⁶

Da bi se neka mera smatrala državnom pomoći, prema pravu EU, ona mora kumulativno da ispuni sledeće kriterijume, i to da:¹⁷

- 1) korisnicima pruža ekonomsku pogodnost;
- 2) je pogodnost pružena od strane države (uključujući niže političko-teritorijalne jedinice) ili putem državnih sredstava;
- 3) favorizuje određena preduzeća ili proizvodnju određenih dobara;
- 4) narušava konkurenciju i ima nepovoljne efekte na trgovinu između država članica.

Definicija državne pomoći je objektivna, odnosno neka mera se ne može isključiti iz njenog obuhvata samo zato što ima, recimo, socijalnopolitički

¹² Čl. 73, st. 5 SPP.

¹³ Zaključci Vlade Republike Srbije 05-br. 401-6830/2011-1, 05-br. 401-2452/2012-1 i 05-br. 401-7468/2014. Devet šema s ove liste predstavljaju državnu pomoć u vidu umanjenja javnih prihoda: u pitanju su mere uređene u čl. 46 i 50a Zakona o porezu na dobit pravnih lica, čl. 21v i 21g Zakona o porezu na dohodak građana, čl. 45 i 45b Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje i čl. 86, 87 i 101 Zakona o zaštiti životne sredine.

¹⁴ Čl. 3, st. 3 Consolidated Version of the Treaty on European Union, OJ C 83, 30.3.2010.

¹⁵ Upor. B.Begović, M.Labus, A.Jovanović, *Ekonomija za pravnike*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2008, 229 i dalje.

¹⁶ K.Bacon *et al.*, *European Community Law of State Aid*, Oxford University Press, Oxford 2009, 7.

¹⁷ Čl. 107, st. 1 SFEU.

cilj (npr. smanjenje stope socijalnih doprinosa u pojedinim granama)¹⁸ ili teži ostvarivanju cilja od javnog interesa (npr. zaštiti životne sredine). Važan je, dakle, efekat koji ta mera proizvodi, a ne njen cilj.

Obeležja koja se odnose na državnu pomoć *en général* (koja se ponekad poistovećuje sa subvencijama) važe i za državnu pomoć u formi umanjnja javnog prihoda. Takve mere, koje obuhvataju:

- umanjnje poreske osnovice (odbici, ubrzana amortizacija, unošenje rezervi u poreski bilans i sl.);
- potpuno ili delimično umanjnje poreza (poresko oslobođenje, poreski kredit); i
- odlaganje, poništenje ili reprogramiranje poreskog duga,

nazvaćemo „poreskom državnom pomoći“ (eng. *fiscal State aid*), koristeći termin „poreska“ u najširem smislu, tako da se odnosi na sve vrste fiskalnih javnih prihoda (poreze u užem značenju, doprinose za obavezno socijalno osiguranje, takse i naknade za korišćenje javnih dobara).¹⁹ Oko četvrtine državne pomoći u EU dodeljuje se posredstvom poreskih mera,²⁰ a u Srbiji gotovo jedna trećina.²¹

Upravo zbog razmera poreske državne pomoći, Komisija EU je krajem 1998. godine usvojila Obaveštenje o primeni pravila o državnoj pomoći na mere koje se odnose na neposredno oporezivanje poslovanja.²² Države članice su dužne da svake godine podnose Komisiji izveštaje o svojim postojećim sistemima državne pomoći, uključujući procenu smanjenja budžetskih prihoda.

3. Državna pomoć u evropskom pravu

3.1. Načelna zabrana državne pomoći

U državama članicama EU ozbiljno se shvata rizik da bi državna pomoć, čiji je udeo (bez potpore železnicama) u BDP u 2011. godini bio u proseku 0,51% BDP,²³ mogla da naruši konkurenciju. Za očuvanje

¹⁸ ECJ, Case C-173/73 (*Italy v Commission*) [1974] ECR 709, par. 13.

¹⁹ D.Popović, Poresko pravo, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu i Dosije, Beograd 2014, 11-12.

²⁰ Seventh Survey on State Aid in Slovenia for 2002, 2003 and 2004, June 2005, www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/drzavne_pomoci/a_sedma-studija_dr_pomoci.pdf, 15.

²¹ U 2013. godini poreski podsticaji su učestvovali sa 32,3% u dodeljenoj državnoj pomoći. V. Izveštaj o dodeljenoj državnoj pomoći u Republici Srbiji 2013. godine, Komisija za kontrolu državne pomoći, Beograd 2014, 26.

²² Commission Notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation – Commission Notice, OJ C 384, 10.12.1998.

²³ <http://ec.europa.eu/eurostat>, 12.4.2015. U Srbiji je učešće dodeljene državne pomoći bez potpore saobraćaju u BDP 2013. godine iznosilo 1,87%. V. Izveštaj o dodeljenoj državnoj pomoći u Republici Srbiji 2013. godine, 10.

konkurentnog unutrašnjeg tržišta važna je zajednička politika zabrane državne pomoći,²⁴ jer pružanje finansijske podrške od strane države jednom preduzeću remeti konkurenciju između tog preduzeća i njegovih konkurenata, koji takvu podršku nisu primili. Zbog toga čl. 107, st. 1 SFEU predviđa da je, u meri u kojoj utiče na trgovinu između država članica, svaka pomoć data od strane države članice ili putem državnih resursa, u bilo kojem obliku, koja narušava ili pretili da naruši konkurenciju favorizujući određena preduzeća ili proizvodnju određenih dobara, inkompatibilna s unutrašnjim tržištem.

3.2. Izuzeci od zabrane državne pomoći

Postoje, međutim, izuzeci kada je državna pomoć ipak dopuštena. Neki oblici državne pomoći su *uvek kompatibilni* s unutrašnjim tržištem, i to: (a) pomoć socijalnog karaktera, pružena pojedinačnim potrošačima, pod uslovom da nema diskriminacije povezane sa poreklom datog proizvoda; (b) pomoć za otklanjanje štete prouzrokovane prirodnim katastrofama; (c) pomoć pružena privredi u određenim područjima SR Nemačke, u meri u kojoj je ona potrebna da se kompenzuju negativne ekonomske posledice izazvane podelom Nemačke.²⁵

S druge strane, pojedini oblici državne pomoći *moгу da budu kompatibilni* s unutrašnjim tržištem, što zavisi od diskrecione odluke institucija EU, i to da bi se: (a) unapredio ekonomski razvoj područja gde je životni standard izuzetno nizak ili postoji visoka stopa nezaposlenosti,²⁶ kao i „najudaljenijih” regiona (Gvadelupa, Francuska Gijana, Martinik, Reunion, Majot, Sen Marten, Azori, Madera i Kanarska ostrva),²⁷ imajući u vidu njihovu ekonomsku i socijalnu situaciju; (b) omogućilo sprovođenje projekta od zajedničkog evropskog interesa ili otklonio ozbiljan poremećaj u privredi države članice; (c) olakšao razvoj određenih ekonomskih delatnosti ili ekonomskih oblasti, gde takva pomoć ne utiče negativno na uslove trgovine u razmerama koje su suprotne zajedničkom interesu; (d) unapredilo očuvanje kulture i nasleđa, uz zaštitu zajedničkog interesa.

²⁴ Upor. D.Chalmers, G.Davies, G.Monti, *European Union Law*, Cambridge University Press, Cambridge 2010, 674-684, 910 i dalje.

²⁵ Čl. 107, st. 2 SPP.

²⁶ Tokom prvih pet godina od stupanja na snagu SSP Srbija se smatra takvim područjem prilikom ocene državne pomoći koju dodeljuje. V. čl. 73, st. 7, tač. (a) SPP.

²⁷ Čl. 349 SFEU.

Države članice imaju obavezu da obaveste Komisiju o svojim planovima da pruže ili izmene pomoć, te da pre primene mere dobiju njeno odobrenje.²⁸ Ali, Savet može doneti odgovarajuće uredbe,²⁹ na osnovu kojih je Komisija ovlašćena da od obaveze prethodnog obaveštavanja, pod određenim uslovima, izuzime: regionalnu pomoć u skladu sa mapom za svaku državu članicu, odobrenom od strane Komisije, pomoć malim i srednjim preduzećima, pomoć za istraživanje i razvoj, pomoć za zaštitu životne sredine, pomoć za zapošljavanje i obuku, pomoć za otklanjanje šteta prouzrokovanih prirodnim katastrofama, socijalnu pomoć za prevoz rezidenata udaljenih regiona, pomoć za *broadband* infrastrukturu, pomoć za inovacije, pomoć za očuvanje kulture i nasleđa, kao i pomoć za sportsku i multifunkcionalnu rekreacionu infrastrukturu. Na snazi je Uredba (EU) 651/2014, koja proglašava određene kategorije pomoći kompatibilnim s unutrašnjim tržištem, ukoliko one imaju podsticajni efekat.³⁰ U takvom kontekstu moguće je pronaći prostor za „slobodnije” pružanje državne pomoći sa karakterom regionalne pomoći u Srbiji u navedenom petogodišnjem periodu.

4. Ekonomska pogodnost sa poreskog stanovišta

Određena mera države predstavljaće državnu pomoć ako preduzeće prima ekonomsku pogodnost „koju ne bi ostvarilo pod normalnim tržišnim uslovima“.³¹ Otuda, pomoć postoji u meri u kojoj država pruža nekom preduzeću koristi u novcu, naturi ili u uslugama, a da za uzvrat ne prima fer tržišnu vrednost (tj. onu naknadu koja bi se ugovorila pod istim ili uporedivim tržišnim uslovima između dva nepovezana preduzeća). Ovakav pristup, podesan kod doprinosa u kapitalu, garancija ili preferencijalnih kamatnih stopa, ne može se primeniti kod poreza, pošto tada tržište nema ulogu.³²

U analizi je neophodno ustanoviti objektivne kvalitete koji omogućuju da se neka mera identifikuje kao ekonomska pogodnost – poreski podsticaj, odnosno odstupanje od standardnog (eng. *normal*) poreskog režima.³³ Komisija EU naglašava da „mera mora pružati primaocima pogodnost koja ih oslobađa dažbina koje bi inače padale na teret njihovih budžeta“.³⁴

²⁸ Čl. 108, st. 3 SFEU.

²⁹ Council Regulation (EC) No 994/98 of 7 May 1998 on the application of Articles 92 and 93 of the Treaty establishing the European Community to certain categories of horizontal State aid, *OJL* 142, 14.5.1998 i Council Regulation (EU) No 733/2013 of 22 July 2013 amending Regulation (EC) No 994/98 on the application of Articles 92 and 93 of the Treaty establishing the European Community to certain categories of horizontal State aid, *OJL* 204, 31.7.2013.

³⁰ Čl. 6, st. 1 i 4 Uredbe (EU) 651/2014.

³¹ ECJ, Case C-342/96 (*Tubacex*) [1999] ECR I-2459, par. 41.

³² W.Schön, „Taxation and State Aid Law in the European Union“, *Common Market Law Review*, Vol. 36, 1999, 923.

³³ U pitanju je opšti poreski sistem ustanovljen u određenoj državi članici.

³⁴ Commission Notice, par. 9.

Ekonomska pogodnost u vidu određene poreske mere postoji ako je ta mera podesna da pojedinim preduzećima ili proizvodnji pojedinih dobara pruži finansijsku prednost u odnosu na druga preduzeća ili proizvodnju drugih dobara, koji se nalaze u sličnoj faktičkoj ili pravnoj situaciji. U slučaju *Ferring*, ESP je ustanovio da francuski porez od 2,5% na promet na veliko medicinskih proizvoda, koji farmaceutske laboratorije direktno vrše apotekama, a koji nije uveden na isporuku lekova apotekama od strane veledrogerija, ne predstavlja državnu pomoć veledrogerijama. Naime, oslobođenje veledrogerija sprovedeno je sa ciljem da im se nadoknade troškovi proizašli iz propisa koji od veledrogerija, ali ne i od farmaceutskih laboratorija, zahteva da na zalihama drže propisanu količinu medicinskih proizvoda, kako bi stanovništvu na određenom području uvek bilo garantovano snabdevanje lekovima. Ukoliko porez na direktne prodaje uveden farmaceutskim laboratorijama odgovara takvim dodatnim troškovima, oslobođenje veledrogerija od tog poreza se ne može smatrati državnom pomoći u smislu čl. 107 SFEU, jer one ne uživaju stvarnu ekonomsku pogodnost. Jedini efekat osporenog poreza je izjednačavanje konkurentske pozicije veledrogerija i farmaceutskih laboratorija.³⁵

Poseban slučaj ekonomskih pogodnosti može se javiti kod tzv. parafiskalnih dažbina, pod kojima se u jurisprudenciji ESP podrazumevaju destinirane dažbine.³⁶ I u literaturi se naglašava da su parafiskaliteti „namenjeni finansiranju određenog zadatka, ekonomskog ili socijalnog karaktera“.³⁷ Dva njihova aspekta mogu uključiti državnu pomoć isto kao da su u pitanju klasični porezi – *uvođenje* parafiskalnih dažbina i *upotreba* ostvarenih prihoda. Tako, oslobođenje od parafiskaliteta može predstavljati državnu pomoć na identičan način kao i oslobođenje od poreza opšte namene.³⁸ I upotreba prihoda od parafiskaliteta, kojom se pruža ekonomska pogodnost određenom preduzeću, može se podvesti pod državnu pomoć. No, ako je primalac pogodnosti institucija koja ne obavlja ekonomsku delatnost, čl. 107 SFEU neće se primeniti.³⁹

Međutim, da bi parafiskalitet bio tretiran u kontekstu propisa o državnoj pomoći potrebno je da:

³⁵ ECJ, Case C-53/00 (*Ferring*) [2001] ECR I-9067, par. 24, 25 i 27.

³⁶ ECJ, Joined cases 34-38/01 (*Enirisorse*) [2003] ECR I-14243, par. 167. Za pojam destiniranih poreza, upor. D.Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, COLPI, Budimpešta i Savremena administracija, Beograd 1997, 49-51.

³⁷ J.Lovčević, *Institucije javnih finansija*, Službeni list SFRJ, Beograd 1991, 72.

³⁸ ECJ, Case C-174/02 (*Streekgewest*) [2005] ECR I-85, par. 27 i 28.

³⁹ Npr. fond za penzijsko osiguranje samozaposlenih lica, koji upravlja osnovnom šemom socijalne sigurnosti na bazi mehanizma solidarnosti. Upor. ECJ, Joined cases C-266/04 to C-270/04, C-276/04 and C-321/04 to C-325/04 (*Distribution Casino France*) [2005] ECR I-9481, par. 54.

- dažbina predstavlja integralni deo mere koja čini pomoć. Tako je u slučaju *Van Calster* Sud konstatovao da se obaveza obaveštavanja Komisije o pomoći (u vidu korišćenja sredstava fonda za finansiranje borbe protiv stočnih bolesti) nužno odnosi i na metod finansiranja te pomoći (tj. na belgijski parafiskalitet na trgovinu stokom), jer je dažbina integralni deo ove mere, namenjena isključivo njenom finansiranju;⁴⁰
- je dažbina destinirana za finansiranje pomoći, u skladu sa domaćim propisima. Prihod od takve namenske dažbine ima neposredan učinak na iznos pomoći i otuda na procenu kompatibilnosti pomoći s unutrašnjim tržištem. No, ukoliko javne vlasti diskreciono koriste prihode od parafiskaliteta za različite svrhe, a ne samo za finansiranje pomoći, takva dažbina neće potpadati pod odredbe čl. 107 i 108 SFEU.⁴¹

5. Transfer državnih resursa

Član 107, st. 1 SFEU primenjuje se samo na ekonomske pogodnosti pružene od strane države članice ili putem državnih sredstava.⁴² Potrebno je, dakle, da je ekonomska pogodnost pružena preduzeću proistekla iz dodele državnih resursa i da je u pitanju transfer tih sredstava.

Državni resursi obuhvataju sredstva koja pripadaju centralnom nivou vlasti i užim političko-teritorijalnim jedinicama, kao i javnim preduzećima, kod kojih javne vlasti mogu ostvarivati, neposredno ili posredno, dominantan uticaj putem vlasništva ili finansijskog učešća u njima ili pravila kojima se njima upravlja.⁴³ Međutim, kako javno preduzeće može delovati sa manje ili više samostalnosti, sama činjenica da je neko javno preduzeće pod kontrolom države nije dovoljna da bi se državi pripisale mere preduzete od strane tog preduzeća (npr. pružanje finansijske potpore). Neophodno je ispitati da li su javne vlasti bile uključene u donošenje takvih mera.⁴⁴ Primera radi, u srpskom pravu poslovi obračuna i zaduženja obveznika naknade za korišćenje vodnih objekata i sistema povereni su javnom vodoprivrednom preduzeću, a osnov za utvrđivanje visine naknade je godišnji obračun troškova upravljanja i održavanja tih objekata i sistema, što otvara prostor za procenjivanje

⁴⁰ ECJ, Joined cases C-261/01 and C-262/01 (*Van Calster*) [2003] ECR I-12249, par. 44.

⁴¹ ECJ, Case C-175/02 (*Pape*) [2005] ECR I-127, par. 16.

⁴² Pod državnu pomoć potpadaju i pogodnosti dodeljene direktno od države, kao i one pružene od javnopravnih ili privatnopravnih tela, osnovanih ili određenih od strane države. V. ECJ, Case C-82/77 (*Van Tiggele*) [1978] ECR 25, par. 24 i 25.

⁴³ Commission Directive 2006/111/EC of 16 November 2006 on the transparency of financial relations between Member States and public undertakings as well as on financial transparency within certain undertakings (Article 2 (b)), OJ L 318/17, 17.11.2006.

⁴⁴ ECJ, Case C-482/99 (*Stardust Marine*) [2002] ECR I-4397, par. 52.

da li je nekom obvezniku pružena poreska državna pomoć.⁴⁵ Imajući u vidu da su odnosi između države i javnih preduzeća bliski, postoji stvarni rizik da bi državna pomoć mogla da bude pružena preko ovih preduzeća kao posrednika na netransparentan način, suprotno pravilima o državnoj pomoći iz SFEU. O pripisivosti državi određene mere preduzete od strane javnog preduzeća može se zaključivati na osnovu načina poslovanja javnog preduzeća, obima kontrole koju državni organi sprovode nad tim poslovanjem, uključivanja preduzeća u strukture javne uprave i dr.⁴⁶

ESP je u slučaju *PreussenElektra*⁴⁷ afirmisao stanovište da je za kvalifikaciju poreske državne pomoći neophodno da postoji neposredni ili posredni transfer državnih resursa favorizovanom preduzeću,⁴⁸ odnosno da je fiskus „ostao uskraćen”. Međutim, isključivo oslanjanje na „smanjenje poreskih prihoda“ je neodgovarajuće. Moguće je da poreski podsticaj, pored toga što dovodi do inicijalnog smanjenja poreskih prihoda, privuče strane investitore i tako doprinese ukupnom povećanju poreskih prihoda.⁴⁹ Kod poreskih olakšica odlučujući faktor nije okolnost da li je fiskus pogođen, nego da li država članica propušta da naplati prihod koji zahteva od drugih preduzeća ili grana proizvodnje.⁵⁰

Ako neka ekonomska pogodnost pružena određenim preduzećima ne generiše dodatni teret za fiskus, već samo menja pravni okvir nekog ugovornog odnosa, takva mera se ne smatra poreskom državnom pomoći, iako su zbog nje poreski prihodi manji. U tom smislu je ESP u slučaju *Sloman Neptun* zauzeo stav da nemačka norma koja dopušta brodarskim preduzećima da mornare iz trećih država (u ovom slučaju državljanke Filipina) plaćaju manje nego mornare koji su državljani Nemačke ne predstavlja državnu pomoć, iako dovodi do smanjenja prihoda po osnovu poreza i doprinosa za socijalno osiguranje, do kojeg će doći zbog nižih zarada mornara iz trećih država. Efekte takvog smanjenja prihoda na budžet Sud nije tretirao kao državne resurse upotrebljene da bi se ovim preduzećima pružila specifična pogodnost, već da je ono inherentno zakonu ove vrste.⁵¹

⁴⁵ Čl. 192, st. 4, u vezi sa čl. 176, st. 2 Zakona o vodama, *Službeni glasnik RS*, br. 30/10 i 93/12.

⁴⁶ M.Heidenhain, “The Concept of State Aid”, *European State Aid Law* (ed. M.Heidenhain), Verlag C. H. Beck, München 2010, 34.

⁴⁷ ECJ, Case C-379/98 (*PreussenElektra*) [2001] ECR I-2099, par. 59-61.

⁴⁸ To znači da mere koje pogoduju nekim preduzećima, poput oslobađanja od obaveza koje se tiču ekoloških, građevinskih ili radnopravnih zahteva, ali ne podrazumevaju transfer državnih resursa u nekoj formi (subvencije, obezbeđivanje kapitala, preuzimanje gubitaka ili rizika, smanjenje ili odlaganje poreza i dr.), ne potpadaju pod zabranu iz čl. 107 SFEU. V. CFI, T-95/03 (*Estaciones de Servicio v Commission*) [2006] ECR II-4739, par. 93 i dalje.

⁴⁹ Upor. C.H. J. I. Panayi, „Limitation on Benefits and State Aid“, *European Taxation* 2-3/2004, 91.

⁵⁰ T.Jestaedt, “Taxes and Duties”, *European State Aid Law* (ed. Martin Heidenhain), Verlag C. H. Beck, München 2010, 121.

⁵¹ ECJ, Case C-72/91 (*Sloman Neptun*) [1993] ECR I-887, par. 21.

6. Selektivnost poreskih mera

Iz dikcije norme iz čl. 107, st. 1 SFEU proizlazi da pod zabranu državne pomoći spadaju samo selektivne mere, koje pružaju preferencijalni tretman pojedinim preduzećima ili pojedinim privrednim sektorima, preduzete od strane država članica, koje imaju nepovoljne efekte na konkurenciju unutar EU. Mere koje podjednako pogoduju svim preduzećima na nacionalnoj teritoriji ne smatraju se državnom pomoći.⁵² Stav Komisije je da opšte mere moraju da budu efektivno dostupne svim preduzećima na bazi jednakog pristupa i njihov obuhvat ne može biti *de facto* smanjivan putem npr. diskrecionog ovlašćenja države da ih odobrava.⁵³

Da bi se neka poreska mera odredila kao selektivna, mora se, najpre, identifikovati „standardni“ režim u poreskom sistemu, koji se razlikuje od države do države, kao i unutar jedne države sa protekom vremena. Zatim se utvrđuje da li pogodnost pružena putem te poreske mere odstupa od „standardne“ poreske strukture, praveći time razlike između preduzeća koja se nalaze u uporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji.⁵⁴ Ako se pokaže da postoji odstupanje koje dovodi do razlikovanja među preduzećima, ono ipak ne mora biti selektivno, ukoliko proizlazi iz prirode ili opšte šeme poreskog sistema (npr. različite metode za obračun poreske amortizacije i zaliha, katastarsko oporezivanje u poljoprivredi, oslobođenje za nedobitne organizacije, jednostavniji administrativni zahtevi u pogledu malih i srednjih preduzeća, mere kojima se sprovode ekonomskopolitički ciljevi kroz snižavanje poreskog tereta povezanog s određenim troškovima proizvodnje (R&D, životna sredina,⁵⁵ obuka, zapošljavanje) i dr.).⁵⁶

Zato se pruža mogućnost državi članici da dokaže da postoji ovakvo opravdanje, te da konkretna poreska mera nije selektivna.⁵⁷ Mora da postoji direktna uzročno-posledična veza između unutrašnje logike (prirode ili opšte šeme) poreskog sistema i osporene mere: razlike u tretmanu između preduzeća moraju biti konzistentne s istaknutim opravdanjem. Tako je

⁵² ECJ, Case C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline*) [2001] ECR I-8365, par. 35.

⁵³ Mera otpisa poreza i sporednih poreskih davanja obvezniku koji se prodaje u postupku privatizacije, odnosno koji je u postupku restruktuiranja iz čl. 115, st. 1 srpskog Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 26/01, ..., 105/14, ne bi mogla položiti test opštosti, jer je Vladi dato diskreciono ovlašćenje da, na predlog ministra finansija, donosi odluku o delimičnom ili potpunom otpisu poreza i sporednih poreskih davanja ovim obveznicima.

⁵⁴ Upor. S.S. Surrey, P.R. McDaniel, “The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974”, *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, 5/1976, 680.

⁵⁵ Primer cilja zaštite životne sredine, dat u Obaveštenju Komisije EU, ne demantuje napred navedenu objektivnu definiciju državne pomoći iz čl. 107, st. 1 SFEU, jer se ovde, da bi se isključilo postojanje državne pomoći, insistira na opštim merama poreskog sistema.

⁵⁶ Commission Notice, par. 23-27.

⁵⁷ CFI, T-211/04 and T-215/04 (*Gibraltar v Commission*) [2008] ECR II-3745, par. 143-144.

ESP u slučaju *GIL Insurance*⁵⁸ prihvatio kao opravdanu britansku meru kojom je na premije osiguranja aparata za domaćinstvo uvedena povećana stopa poreza na premije osiguranja od 17,5%, umesto standardne stope od 4%, pri čemu je ta uvećana poreska stopa bila jednaka tadašnjoj standardnoj stopi PDV-a. Cilj ove poreske mere bio je da se spreči izbegavanje plaćanja PDV na pružanje usluga popravke i održavanja prodatih ili iznajmljenih aparata za domaćinstvo putem zaključivanja ugovora o osiguranju, koji su pratili ugovore o prodaji ili iznajmljivanju tih aparata, jer transakcije osiguranja ne podležu PDV-u. Velika Britanija je dokazala da povećana stopa poreza na premije osiguranja i PDV čine deo nerazdvojive celine, radi čega je uvedena povećana poreska stopa, inače osporena kao selektivna u korist pružalaca ostalih usluga osiguranja, podvrgnutih standardnoj (nižoj) stopi. Međutim, mnogo češće sudovi EU ne prihvataju opravdanje po osnovu prirode ili opšte šeme poreskog sistema. Primera radi, ESP je u slučaju *Mirabel* konstatovao da se odredba belgijskog zakona kojom se poslodavcima koji zapošljavaju manuelne radnike u većem broju privrednih grana smanjuju doprinosi za socijalno osiguranje može pravdati razlozima politike zapošljavanja, ali ne „suštinom i strukturom” belgijskog sistema socijalne sigurnosti.⁵⁹

U jurisprudenciji sudova EU ukazuje se na poreske mere koje obezbeđuju selektivnost po različitim osnovama:

1) *Neposredna pogodnost određenom sektoru*. U evropskoj praksi je teško pronaći slučaj kada se određena poreska pogodnost vezuje samo za jedno preduzeće, kao što bi se mogao navesti primer u Srbiji, kada je Javnom preduzeću „Elektroprivreda Srbije“ odobren otpis 30% zatezne kamate.⁶⁰ Zbog toga je ESP u slučaju *Unicredito Italiano* konstatovao da pomoć može biti selektivna i kada se odnosi na čitav ekonomski sektor (bankarstvo).⁶¹ Takođe, selektivne mere koje predstavljaju poresku državnu pomoć su i umanjenje poreza za lekare⁶² ili kompanije koje se bave komercijalnim teretnim saobraćajem⁶³ i dr. U Srbiji je takva mera bio investicioni poreski kredit iz Zakona o porezu na dobit pravnih lica – ZPDPL, koji je obvezniku priznao pravo na poreski kredit od 80% ulaganja izvršenog u sopstvena osnovna sredstva ukoliko je razvrstan u neku od specifikovanih „proizvodnih delatnosti“ (poljoprivreda, proizvodnja tekstilnih prediva i tkanina, proizvodnja standardnih metalnih proizvoda,

⁵⁸ ECJ, Case C-308/01 (*GIL Insurance and Others*) [2004] ECR I-4777, par. 73-76.

⁵⁹ ECJ, Case C-75/04 (*Maribel bis/ter*) [1999] ECR I-3671, par. 39.

⁶⁰ Odluka o uslovima plaćanja dospelih obaveza po osnovu javnih prihoda JP „Elektroprivreda Srbije“, *Službeni glasnik RS*, br. 99/03 i 34/05.

⁶¹ ECJ, Case C-148/04 (*Unicredito Italiano*) [2005] ECR I-11137.

⁶² ECJ, Case C-172/03 (*Heiser*) [2005] ECR I-1627, par. 40 i dalje.

⁶³ ECJ, Case C-6/97 (*Italy v Commission*) [1999] ECR I-2981, par. 17.

proizvodnja mašina i uređaja i sl.).⁶⁴ Sem toga, u Srbiji se preduzeća za radno osposobljavanje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalidnih lica oslobodaju od plaćanja poreza na dobit pravnih lica.⁶⁵ Ovakva selektivnost poreskog podsticaja, na koji imaju pravo samo navedena preduzeća, ukazuje da je u pitanju mera državne pomoći za naknadu dodatnih troškova zapošljavanja lica sa invaliditetom (troškovi prilagođavanja poslovnog prostora; troškovi zapošljavanja osoblja koje pruža pomoć zaposlenim licima sa invaliditetom; troškovi prilagođavanja ili nabavke opreme, uključujući i računске programe (software), koju koriste lica sa invaliditetom; posebni troškovi prevoza na i sa posla lica sa invaliditetom i dr.). S druge strane, oslobađanje poslodavca koji na neodređeno vreme zaposli lice sa invaliditetom od obaveze plaćanja obračunatog i obustavljenog poreza iz zarade tog lica, za period od tri godine od dana zasnivanja radnog odnosa,⁶⁶ ne bi se moglo okarakterisati kao selektivna, već kao mera opšteg karaktera, pošto na nju imaju pravo svi poslodavci koji zapošljavaju lica sa invaliditetom, kako bi se sprečila diskriminacija ovih lica.

2) *Posredna pogodnost određenim sektorima*. Presudom u slučaju *Commission v Italy* ESP je ustanovio da delimično preuzimanje od strane italijanske države plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje na teret poslodavaca, koje je u slučaju ženske radne snage veće nego u slučaju muške, predstavlja državnu pomoć, jer favorizuje one privredne grane u kojima je zaposlen veliki broj žena.⁶⁷ U Srbiji su sredinom 2014. godine ukinute mere kojima je država za neko vreme preuzimala na sebe trošak doprinosa za obavezno socijalno osiguranje iz zarade i na teret poslodavca, ako ovaj zaposli kao pripravnika nezaposleno lice mlađe od 30 godina ili, pak, zaposli nezaposleno lice starije od 45 godina.⁶⁸ Ovim merama bila je pružena privilegija preduzećima koja zapošljavaju lica određene starosne dobi.

3) *Selektivnost po osnovu veličine preduzeća*. Pomoć malim i srednjim preduzećima koja nije dostupna ostalim, u načelu, je selektivna, ali je Komisija donela Uredbu kojom se određene kategorije pomoći proglašavaju kompatibilnim s unutrašnjim tržištem,⁶⁹ po kojoj mala i srednja preduzeća, pod određenim uslovima, mogu biti izuzeta od zahteva za prijavljivanjem državne pomoći. U Srbiji je svojevremeno obveznik koji je bio razvrstan u malo preduzeće imao pravo na investicioni poreski kredit u većem iznosu nego ostala preduzeća (40% umesto 20% od

⁶⁴ Ukinut od 1.1.2013. godine (*Službeni glasnik RS*, br. 119/12).

⁶⁵ Čl. 46 ZPDPL, *Službeni glasnik RS*, br. 25/01, ..., 142/14.

⁶⁶ Čl. 21g Zakona o porezu na dohodak građana, *Službeni glasnik RS*, br. 24/01, ..., 68/14.

⁶⁷ ECJ, Case C-203/82 (*Commission v Italy*) [1983] ECR 2525, par. 4.

⁶⁸ *Službeni glasnik RS*, br. 57/14.

⁶⁹ V. fn. 7.

izvršenog ulaganja), a maksimalno umanjeno obračunatog poreza za njega je iznosilo 70%, a ne 50%.⁷⁰

4) *Selektivnost po osnovu offshore statusa*. ESP je u slučaju *Gibraltar* utvrdio da, iako se poreska mera kojom se iznos poreza vezuje za broj zaposlenih i veličinu poslovnog prostora, formalno primenjuje na sva preduzeća, ona efektivno favorizuje preduzeća bez fizičkog prisustva na Gibraltaru (tj. *offshore* kompanije).⁷¹ U Srbiji ne postoji *offshore* režim, pa selektivnost po ovom osnovu nije relevantna.

5) *Mere sa važenjem samo na određenom području*. U praksi ESP preferencijalni tretman svih preduzeća lociranih u pojedinim geografskim područjima često je tretiran kao selektivna mera. U slučaju *Azores*, Sud je zaključio da je moguće da niža političko-teritorijalna jedinica uživa pravni i faktički status koji je čini dovoljno autonomnom u odnosu na državu članicu, tako da bi mere preduzete od strane lokalne vlasti koje favorizuju sva preduzeća na njenoj teritoriji bile tretirane kao mere opšteg karaktera.⁷² ESP je, međutim, konstatovao da u slučaju *Azores* mera lokalnih vlasti o sniženju stope poreza na dohodak za 20% i poreza na dobit za 30% ipak mora biti ocenjivana u odnosu na celokupnu teritoriju Portugalije, jer se iz centralnog budžeta transferiše iznos kojim se kompenzuje smanjenje poreskog prihoda na Azorskim ostrvima.⁷³

U Srbiji se selektivnom može oceniti mera iz ZPDPL, prema kojoj je poreski obveznik koji je obavljao delatnost u nedovoljno razvijenom području bio, pod određenim uslovima, oslobođen plaćanja poreza na dobit pravnih lica za period od pet godina. Slično tome, obvezniku koji je ostvario dobit u novoosnovanoj poslovnoj jedinici, ali samo ako se ona nalazi u nedovoljno razvijenim područjima, mogao se umanjiti porez na dobit preduzeća u trajanju od dve godine. No, upravo zbog njihove selektivnosti, obe poreske mere su prestale da se primenjuju od početka 2013. godine.⁷⁴

6) *Selektivnost po osnovu vršenja diskrecionih ovlašćenja upravnih organa*. Iako mera može podjednako koristiti svim preduzećima, ona može da bude selektivna ako njeno izvršenje zavisi od diskrecionih prava organa uprave. Ilustracije radi, belgijski Nacionalni zavod za socijalnu sigurnost omogućavao je kompaniji u problemima sa solventnošću da doprinose za socijalno osiguranje iz zarada zaposlenih uplaćuje sa značajnim kašnjenjem. Sud je utvrdio da je ovakva mera selektivna: kada državni organ koji pruža finansijsku potporu uživa određenu slobodu

⁷⁰ Ukinuto od 1.8.2004. godine (*Službeni glasnik RS*, br. 84/04).

⁷¹ ECJ, Joined cases C-106/09 and C-107/09 (*Gibraltar*) [2011] ECR I-11113, par. 102 i 106.

⁷² U slučaju *UGT-Rioja* ovakvo rezonovanje je primenjeno na Zemlju Baska u odnosu na Španiju. ECJ, Case C-428/06 (*UGT-Rioja*) [2008] ECR I-6747, par. 4-14, 21-23 i 141-144.

⁷³ ECJ, Case C-88/03 (*Azores*) [2006] ECR I-7115, par. 58 i 75-79.

⁷⁴ *Službeni glasnik RS*, br. 119/12.

koja mu omogućuje da izabere korisnike pomoći ili uslove pod kojima će finansijska pomoć biti pružena, takva pomoć se ne može smatrati opštom po svojoj prirodi.⁷⁵ U nameri da pruži podršku obveznicima u uslovima ekonomske recesije, u Srbiji su krajem 2008. godine doneti Zakon o otpisu kamate na dospele obaveze po osnovu određenih poreza i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje⁷⁶ i Zakon o mirovanju i otpisu duga po osnovu doprinosa za obavezno zdravstveno osiguranje.⁷⁷ Pravo koje je ovim zakonima dato Poreskoj upravi da sprovodi otpis poreza određenim (neurednim) poreskim obveznicima može se oceniti kao selektivna mera, koja diskriminišući deluje na savesne i uredne poreske obveznike.

7. Osnovne slobode iz SFEU i selektivnost mera poreske državne pomoći

I osnovne slobode iz konstitutivnih sporazuma EU mogu biti narušene poreskim merama sa diskriminatorским ili restriktivnim dejstvima, ali je iz te vizure nebitno da li su poreske mere opšte ili specifične. Kod državne pomoći, međutim, selektivnost poreske mere je bitna karakteristika.

Naime, neka specifična poreska mera može narušiti i pravila o osnovnim slobodama, i pravila o državnoj pomoći. Tako je ESP u slučaju *Tax advantages for newspaper publishers* još 1985. godine ustanovio da se odredba francuskog *Code général des impôts*, kojom se preduzećima koja izdaju novine odobravaju neoporezive rezerve na račun dobiti za nabavku opreme ili odbijanje od osnovice rashoda izvršenih u tu svrhu, pri čemu se ovakva olakšica ne pruža novinskim izdavačima za publikacije koje štampaju izvan Francuske, smatra merom koja ima efekat ekvivalentan kvantitativnoj restrikciji zabranjenoj po osnovu čl. 34 SFEU. Ne prihvatajući argument Francuske da je ova poreska mera integralni deo šeme državne pomoći novinskoj industriji, ESP je istakao da čl. 107 SFEU ne može biti korišćen da bi se ometala pravila Sporazuma o slobodi kretanja dobara ili pravila o ukidanju diskriminatornih poreskih odredaba. Sud je smatrao da odredbe ovog Sporazuma, ništavosti diskriminatornih poreskih odredaba i državnoj pomoći imaju zajednički cilj – da obezbede slobodno kretanje dobara između država članica pod normalnim uslovima konkurencije.⁷⁸

Ipak, mora se imati u vidu da državna pomoć pružena domaćim preduzećima iz čl. 107 SFEU ne potpada pod odredbe o osnovnim slobodama ako inostrana preduzeća uopšte nisu pogođena poreskom

⁷⁵ ECJ, Case C-256/97 (*Déménagements-Manutention Transport*) [1999] ECR I-3913, par. 27.

⁷⁶ *Službeni glasnik RS*, br. 102/08.

⁷⁷ *Službeni glasnik RS*, br. 102/08 i 31/09.

⁷⁸ ECJ, Case C-18/84 (*Tax advantages for newspaper publishers*) [1985] ECR 1339, par. 13.

merom o kojoj je reč, a poreski podsticaj samo prebacuje poreski teret između domaćih grupa poreskih obveznika. Primera radi, oslobođenje od poreza na premije neživotnih osiguranja u slučaju osiguranja od povreda na radu i profesionalnih oboljenja iz čl. 6 srpskog Zakona o porezu na premije neživotnih osiguranja,⁷⁹ koje se odnosi samo na domaća društva za osiguranje,⁸⁰ može predstavljati državnu pomoć, ali ne uključuje diskriminaciju ili restrikciju poslovanja stranih društava za osiguranje, jer ona nisu podvrgnuta domaćem porezu na dobit pravnih lica.

Međutim, poreski podsticaj za proizvodnju određenih dobara, koji mogu koristiti i domaća i strana preduzeća, te otuda nije diskriminatoran, može potpasti pod čl. 107 SFEU i biti zabranjen ako narušava konkurenciju u odnosu na druga dobra ili smatran kompatibilnim s unutrašnjim tržištem ukoliko ispunjava uslove iz čl. 107, st. 2 i 3 SFEU.

Konačno, osnovne slobode nisu narušene kada država članica pruža povoljniji tretman inostranom kapitalu i inostranim kompanijama. Tada se radi o „nepravilnoj poreskoj konkurenciji“, kojom se bavi Kodeks ponašanja kod oporezivanja poslovanja. Ova „obrnuta diskriminacija“ ne tiče se osnovnih sloboda, nego domaćeg prava.⁸¹ Čl. 107 SFEU utiče na ovu praksu samo ako je poreski podsticaj selektivan.

8. Narušavanje konkurencije između država članica

Iako odredba čl. 107, st. 1 SFEU navodi na zaključak da se zahtev u pogledu narušavanja konkurencije i zahtev u pogledu uticaja na trgovinu između država članica pojavljuju kao odvojeni elementi definicije državne pomoći, u praksi sudova EU oni se posmatraju kao tesno povezani.⁸²

Komisija nije dužna da dokazuje postojanje stvarnih nepovoljnih efekata na konkurenciju: bitno je pokazati da mera pretila da je naruši, kao i da je poboljšala finansijski položaj preduzeća.⁸³ Komisija nema obavezu ni da dokazuje postojanje stvarnih učinaka državne pomoći na intrakomunitarnu trgovinu, već samo da utvrdi da je ona u stanju da na nju utiče. „Sudovi EU iz preferencijalnog tretmana preduzeća izvlače zaključak da će njegova konkurentnost biti osnažena, a zatim iz toga zaključuju da će proizaći nepovoljan efekat na intrakomunitarnu trgovinu“.⁸⁴ Nije neophodno da sâmo preduzeće – korisnik državne pomoći bude uključeno u intrakomunitarnu trgovinu. Pomoć pružena od strane države članice nekom preduzeću – čak

⁷⁹ *Službeni glasnik RS*, br. 135/04 i 68/14.

⁸⁰ Čl. 7, st. 1 Zakona o osiguranju, *Službeni glasnik RS*, br. 55/04, ..., 139/14.

⁸¹ W. Schön, 918-919.

⁸² CFI, T-288/97 (*Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia*) [2001] ECR II-1169, par. 41.

⁸³ ECJ, Case C-730/79 (*Philip Morris*) [1980] ECR 2671, par. 11-12.

⁸⁴ ECJ, Case C-148/04 (*Unicredito Italiano*) [2005] ECR I-11137, par. 54.

i onom koje posluje isključivo u granicama te države – može doprineti da se poveća privredna aktivnost u njoj, što smanjuje izgleda da će preduzeća iz drugih država članica moći da se plasiraju na tržište države koja je dala pomoć. Štaviše, moguće je da državna pomoć naruši konkurenciju unutar EU i ako preduzeće – korisnik te pomoći izvozi gotovo celokupnu svoju proizvodnju na tržišta izvan Unije. Posebno u uslovima recesije, kad postoji višak kapaciteta u državama koje proizvode određeno dobro, svaka pogodnost dodeljena preduzeću u toj grani može poboljšati njegovu konkurentsku poziciju u odnosu na druga preduzeća. Ni mali obim državne pomoći (izuzimajući *de minimis* pravilo⁸⁵) ne menja ovakav zaključak.

9. Zaključna razmatranja

Uprkos tome što se podvodi pod opštu definiciju državne pomoći iz čl. 107, st. 1 SFEU, koja je – posredstvom Zakona o kontroli državne pomoći i Uredbe o pravilima za dodelu državne pomoći, donetih u skladu s obavezama preuzetim SSP – *mutatis mutandis* postala deo srpskog prava, naša analiza je pokazala da poreska državna pomoć ipak ima specifična obeležja. U sferi oporezivanja tržište ne deluje, pa se kod kriterijuma ekonomske pogodnosti na mere poreske politike ne može primeniti standard da „korisnik ostvaruje prednost koju ne bi ostvario pod normalnim tržišnim uslovima”. Poreska mera mora da primaocima pruži pogodnost, koja ih oslobađa dažbina koje bi „normalno” padale na teret njihovih budžeta.

Analiza je pokazala da pod zabranu državne pomoći spadaju samo one mere koje pružaju preferencijalni tretman pojedinim preduzećima ili određenim privrednim sektorima, pošto takva selektivnost ima nepovoljne efekte na konkurenciju. Zahtev u pogledu jednakosti pristupa određenoj meri ne ograničava, međutim, pravo države da odlučuje o ekonomskoj politici koju će voditi i da na različite faktore proizvodnje raspodeljuje poreski teret na način koji smatra prikladnim.

Sadržina elemenata definicije poreske državne pomoći iz čl. 107, st. 1 SFEU, osvetljena kroz jurisprudenciju sudova EU, dopušta da se u postupku harmonizacije srpskog prava državne pomoći sa pravom EU, kako u procesu pridruživanja u skladu sa SSP, tako i tokom pristupnih pregovora u okviru Poglavlja 8 pravnih tekovina, bolje sagledaju zadaci koji stoje pred Komisijom za kontrolu državne pomoći, ali i pred Ministarstvom finansija, Vladom i Narodnom skupštinom. Dalja analiza

⁸⁵ Uredbom Komisije 1998/2006 (Commission Regulation (EC) No 1998/2006 of 15 December 2006 on the application of Articles 87 and 88 of the Treaty to *de minimis* aid, OJ 2006 L 379/5) je uvedeno pravilo o *de minimis* pomoći, tako da „pomoć koja ne prelazi cenzus od EUR 200.000 (EUR 100.000 u sektoru drumskog saobraćaja) tokom perioda od tri godine ne utiče na trgovinu između država članica, odnosno ne narušava konkurenciju, te stoga ne potpada pod čl. 107, st. 1 Sporazuma“.

postojećih fiskalnih i parafiskalnih dažbina pokazala bi da je obaveza usklađivanja propisa složenija i obuhvatnija nego što bi se zaključilo na osnovu popisanih šema državne pomoći, jer bi se pod poresku državnu pomoć mogle podvesti i brojne druge mere.

Prof. Dejan Popović, Ph.D

Faculty of Law, University of Belgrade

Prof. Gordana Ilić Popov, Ph.D

Faculty of Law, University of Belgrade

**ON THE NOTION OF FISCAL STATE AID IN THE EU LAW
AND ITS IMPACT ON SERBIA'S LAW**

Summary

A measure will be considered as State aid if through the transfer of State resources to recipients selectively grants an economic advantage and thereby distorts competition and affects trade between countries. In the paper certain aspects of State aid in the form of public revenue reduction have been analysed. The authors research each of the elements of the definition of the fiscal State aid corroborating the analysis by relevant ECJ jurisprudence. They also point out that selective tax measures can simultaneously infringe both the rules on fundamental freedoms from TFEU and State aid law. The effects of the EU law on Serbian fiscal State aid law have been depicted throughout the paper.

Key words: Fiscal State aid, Tax relief, Economic advantage, Transfer of State resources, Selectivity, European Court of Justice.