

Dr. Ilija Vukčević
Izvršni direktor Instituta za pravne studije, Podgorica, Crna Gora

DOKTRINA SCHUMACKER SUDA PRAVDE EVROPSKE UNIJE I PRAKSA USTAVNOG SUDA CRNE GORE U OBLASTI ZABRANE DISKRIMINACIJE: DA LI IH JE MOGUĆE POMIRITI?

UDK: 336.2 (497.16)

Izvorni znanstveni rad

Primljeno: 1. 03. 2015.

Na sjednici Vlade Crne Gore, od 26. 03. 2015. godine, usvojen je dokument pod nazivom Analiza o realizaciji poreske politike za 2014. godinu. Cilj ove analize poreskih propisa je razumijevanje njihovog uticaja na privredu i budžet, kao i ustanovljavanje stepena usklađenosti sa *acquisem*, u kontekstu procesa pridruživanja Evropskoj uniji. Između ostalog, u dijelu koji se odnosi na porez na dohodak fizičkih lica, istaknuta je potreba usaglašavanja ove vrste poreza sa Preporukom Evropske komisije 94/79/EC. Naime, riječ je o opštem pravnom aktu Evropske unije koji u sebi inkorporira pravila doktrine Schumacker koja se odnosi na nediskriminatorni poreski tretman nerezidentnih fizičkih lica u državama članicama Evropske unije, razvijene u praksi Suda pravde Evropske unije. Ovaj članak predstavlja analizu predmetne doktrine, u kontekstu prakse Ustavnog suda Crne Gore u oblasti diskriminacije. Rad će pokazati da pravila koja čine doktrinu Schumacker značajno prevazilaze razumijevanje pojma zabrane diskriminacije iz prakse Ustavnog suda Crne Gore.

Ključne riječi: *doktrina Schumacker, Sud pravde Evropske unije, Ustavni sud Crne Gore, poreski tretman nerezidentnih radnika*

1. UVODNA RAZMATRANJA

Pored obaveze implementacije legislative Evropske unije (u daljem tekstu: EU) dio *acquisa* koji mora biti usvojen u crnogorskom zakonodavstvu prije ulaska u EU čine i pravila koja su plod prakse Suda pravde Evropske unije (u daljem tekstu: SPEU).¹ Naime, riječ je o specifičnoj vrsti stvaranja prava, preciznije, sudskog precedenta, pa ukoliko nacionalni sud proslijedi prethodno pitanje i dobije odgovor, vezan je takvom odlukom SPEU.² Činjenica da SPEU ne pominje obaveznost drugih nacionalnih sudova daje im dejstvo *erga omnes*.³ Naime, umjesto direktne ocjene predmetnog nacionalnog zakona, SPEU daje mišljenje o kompatibilnosti određene vrste zakonodavstva sa pravom EU, a prepušta

¹ Jacques Malherbe, Philippe Malherbe, Isabelle Richelle, Edoardo Traversa, *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation*, Policy Department – Economic and Scientific Policy, Study for the European Parliament, Policy Department – Economic and Scientific Policy, IP/A/ECON/ST/2010-18, str. 22.

² Slučaj 52/76 Luigi Benedetti v Munari F.lli s.a.s, pasus 26.

³ Paul Craig, Gráinne de Búrca, *EU Law*, Oxford University Press, 2003, str. 444.

završni korak nacionalnom sudu da primijeni u konkretnom slučaju uputstva sa kojim ga je opskrbio na zakon koji je u pitanju.⁴ Upravo zato poznavanje prakse SPEU je od krucijalnog značaja prije svega za najviše nacionalne sudske instance država članica. U tom kontekstu uloga Ustavnog suda, kao vrhovnog zaštitnika ustavnosti i garanta ispravne primjene i tumačenja prava Evropske unije (u daljem tekstu: pravo EU) od presudnog je značaja. Stoga, ova najviša sudska instanca u crnogorskom pravnom sistemu mora posjedovati visok stepen poznavanja, kako cjelokupnog prava EU, tako i konkretno prakse SPEU.

U tom cilju ovaj rad predstavlja doprinos boljem razumijevanju prakse SPEU, kako njenih opštih kocepata, tako i onih razvijenih u oblasti oporezivanja. Naime, analizi je podvrgnuta jedna od najznačajnijih doktrina u oblasti oporezivanja začeta u slučaju *Schumacker*. Donošenjem ove presude, SPEU je ustanovio potpuno nova pravila u vezi sa oporezivanjem nerezidentnih radnika (fizičkih lica) koja odstupaju od ustaljenih načela međunarodnog poreskog prava. Sa druge strane, ova pravila će biti upoređena sa osnovnim konceptima u vezi sa kršenjem načela jednakosti/nediskriminacije razvijenim u praksi Ustavnog suda Crne Gore (u daljem tekstu: Ustavni sud). Ova komparacija će ukazati na značajne deficite koje obuhvata razumijevanje pojma zabrane diskriminacije u praksu Ustavnog suda, te ukazuje u kojem pravcu praksa najviše crnogorske sudske instance treba ići u cilju usklađivanja stavova sa pravilima SPEU iz doktrine *Schumacker*.

2. DOKTRINA SCHUMACKER U PRAKSI SUDA PRAVDE EVROPSKE UNIJE

Osnovne slobode (slobode kretanja) predstavljaju najvažnije pravno oruđe koje stoji na raspolaganju SPEU za uspostavljanje unutrašnjeg tržišta EU. One imaju dvojni pravnu prirodu koja se sastoji od principa zabrane diskriminacije kao i od principa zabrane nedozvoljenih restrikcija. Dakle, razlika u funkciji osnovnih sloboda zasniva se, sa jedne strane, na odredbama o zabrani diskriminacije, prije svega, zasnovanoj na konceptu jednakosti (*equality*), i sa druge strane, zabrani restrikcija, prije svega, zasnovanoj na konceptu prava na slobodu (*liberty rights*).⁵ Ova dva principa predstavljaju dvije strane istog novčića.⁶ Koncept diskriminacije⁷

⁴ Federico G. Mancini, „The Making of a Constitution for Europe“, *Common Market Law Review* 26, 1989., str. 606.

⁵ Moris Lehner, „Limitation of national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty“, *EC Tax Review*, 2000-1, Kluwer Law International, str. 10.

⁶ Axel Cordewener, „The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market“, u *EU Freedoms and Taxation*, ed. Vanistendael Frans, International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, str. 34.

⁷ Osnovno načelo savremenog sistema zaštite ljudskih prava i sloboda jeste načelo diskriminacije, slobode od diskriminacije, načelo jednakosti, sklada u razlikama. Načelo je pravno, političko i moralno. Vesna Barać Punda, „Načelo nediskriminacije – jedno od temeljnih načela zaštite ljudskih prava i sloboda“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 42, 2005, str. 28. Riječ „diskriminacija“ izvedena je iz latinske riječi „discriminare“, što znači odvajati, praviti razliku. Vidi više u – Bojan Urdarević, „Diskriminacija u zapošljavanju prema državljanstvu u Evropskoj uniji“, *Strani pravni život*, 1/2003, str. 71.

neodvojiv je od koncepta jednakosti, jer predstavlja njegovu suprotnost, te stoga u principu podrazumijeva koncept nejednakosti.⁸

2.1. Direktna i indirektna diskriminacija

Primarni koncept zabrane diskriminacije je zasnovan na UFEU i u principu se primjenjuje u odnosu na državljanstvo: „... svaka diskriminacija na osnovu državljanstva će biti zabranjena“.⁹ Ovaj vid diskriminacije naziva se direktna ili očigledna diskriminacija. Zbog njenog lakog prepoznavanja, ali prije svega jer su u poreskom pravu odlučujuće činjenice rezidentstvo i izvor,¹⁰ broj slučajeva u materiji oporezivanja je minimalan. Vrijedi pomenuti slučaj *Commission v Hellenic Republic*,¹¹ koji se ticao grčkih propisa koji su predviđali oslobođenje od plaćanja poreza u slučaju prvog sticanja nepokretnosti u svrhu stanovanja, ali je ovaj povlašćeni režim bio rezervisan isključivo za lica koja su rezidenti Grčke kao i za lica koji su državljani Grčke ili su grčkog porijekla. Predmetno pravo na izuzeće od oporezivanja u vezi sa grčkim državljanstvom ili grčkim porijeklom, SPEU je okarakterisao kao direktnu diskriminaciju: „... jedini faktor koji pravi razliku između situacije grčkog državljanina i lica grčkog porijekla i državljana koji nisu Grci, u pogledu prava na izuzeće od predmetnog poreza, jeste njihovo državljanstvo. Samo grčki državljani i lica grčkog porijekla imaju pravo na izuzeće. Stoga, različit tretman, izričito i isključivo zasnovan na državljanstvu, predstavlja direktnu diskriminaciju.“¹²

Međutim, vrlo brzo SPEU je uvidio da je pojam direktne diskriminacije preuzak da bi se na pravi način uklonile prepreke intrakomunitarnoj trgovini. Stoga, kroz svoju praksu on stvara novi koncept koji se naziva indirektna (prikrivena diskriminacija). Prvi značajan korak u tom pravcu bio je pokrivanje i pojma indirektna (prikrivene) diskriminacije¹³ koji se zasniva na činjenici rezidentstva. Koristeći vokabular međunarodnog poreskog prava, indirektna diskriminacija nastaje kada neka norma lošije tretira jedan dio predmetne prekogranične

⁸ Pietro Adonnino, „General Report“, (Non-discrimination at the crossroads of international taxation, *Cahiers de Droit Fiscal International*) Vol. 93a, 2008, International Fiscal Association, str. 22.

⁹ Član 18 „Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union“, *Official Journal of the European Union*, C 83/1, 30. 03. 2010.

¹⁰ Vezivanje za određenu jurisdikciju je određeno kao odlučujuća činjenica (connecting criteria) koja spaja materijalni (sadržinski) element oporezivog događaja sa svrhom poreske nadležnosti (ovlašćenja) države. Svrha ovog kriterijuma je često definisana vezom između relevantnih aspekata lica podvrgnutih oporezivanju (taxable persons) ili oporezivih događaja sa određenom teritorijom. Ova veza može biti objektivne prirode – događaji koji su se odigrali na nekoj teritoriji, ili subjektivne prirode – događaji koji su vezani za određeno lice koje ima boravište ili prebivalište na nekoj teritoriji. Vidi više u – Angel Schindel, Adolfo Atchabahian, „General Report“, (in: „Source and residence: new configurations of the principles“, *Cahiers de Droit Fiscal International*) Vol. 90a, 2005, International Fiscal Association, str. 28-29.

¹¹ Slučaj 155/09 European Commission v Hellenic Republic.

¹² *Ibid*, pasus 69.

¹³ Slučaj 237/94 John O’Flynn v Adjudication Officer, pasusi 17-18.

transakcije zbog nekih karakteristika kao što je inostrano rezidentstvo ili činjenica da je drugi učesnik u transakciji osnovan u inostranstvu.¹⁴

Dakle, zabrana diskriminacije je proširena sa inostranih državljana na inostrane rezidente. Prvi put se SPEU bavio ovom problematikom u slučaju *Sotgiu*, u kome je dao odgovor na pitanje da li se pojam diskriminacije odnosi i na zabranu različitog tretmana na osnovu rezidentstva radnika, pored toga što sprečava nepovoljniji položaj na osnovu državljanstva: „Pravila koja se tiču jednakog tretmana, kako Ugovora tako i člana 7 Uredbe br. 1612/68, sprečavaju ne samo očiglednu diskriminaciju na osnovu državljanstva već i sve oblike prikrivene diskriminacije koji primjenom drugih kriterijuma diferencijacije, vode u praksi istom rezultatu. Ovo tumačenje, koje je neophodno radi osiguranja efikasnog sprovođenja jednog od osnovnih principa Zajednice, eksplicitno je prepoznato petim recitalom preambule Uredbe br. 1612/68 koji zahtijeva da jednakost u tretmanu radnika bude osigurana ‘u praksi i na osnovu zakona’. Zato mogu postojati situacije kada kriterijumi kao što su mjesto porijekla ili rezidentstvo radnika, u skladu sa okolnostima, mogu biti jednaki u pogledu efekata u praksi, diskriminaciji na osnovu činjenice državljanstva koja je zabranjena na temelju Ugovora i Uredbe.“¹⁵

Generalno, razlika u tretmanu koja počiva na kriterijumu rezidentstva, kako fizičkih lica tako i kompanija, na koju se odnosi pojam indirektno diskriminacije u praksi SPEU, zasniva se na pretpostavci da su nerezidenti u najvećoj većini slučajeva državljani druge države članice: „Međutim, nacionalne norme te vrste koje prave razliku na osnovu rezidentstva tako što nerezidentima uskraćuju određene koristi koje se nasuprot tome pružaju licima koja imaju boravište unutar nacionalne teritorije su u stanju da rade na štetu državljana drugih država članica. Nerezidenti su u najvećem broju slučajeva stranci.“¹⁶

U svojoj praksi, kada je u pitanju zaštita nerezidentnih fizičkih lica, SPEU je koristio više formalno-pravnih određenja za situacije kada se neka mjera može smatrati indirektnom diskriminacijom i u slučaju njene jednake primjene u odnosu na državljane drugih država članica: kada „suštinski utiče“ na državljane druge države članice;¹⁷ „velika većina onih na koje ona utiče“ državljani su druge države članice;¹⁸ „primjenjuju se bez razlike, ali mogu biti lakše ispunjeni od strane državljana u odnosu na državljane drugih država članica“;¹⁹ kada postoji rizik da one mogu posebno ići na štetu državljana drugih država članica.²⁰

¹⁴ Mary C. Bennett, „Nondiscrimination in International Tax Law: A Concept in Search of a Principle“, *Tax Law Review* 59, New York University School of Law, 2006., str. 443.

¹⁵ Slučaj 152/73 Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost, pasus 11.

¹⁶ Slučaj 279/93 Roland Schumacker v Finanzamt Köln, pasus 28.

¹⁷ Spojeni slučajevi 259/91, 331/91 i 332/91 Pilar Allué and Carmel Mary Coonan and others v Università degli studi di Venezia and Università degli studi di Parma, pasus 12.

¹⁸ Slučaj 272-92 Maria Chiara Spotti v Freistaat Bayern, pasus 18.

¹⁹ Slučaj 349/87 Elisavet Paraschi v Landesversicherungsanstalt Wuerttemberg, pasus 23.

²⁰ Slučaj 151/94 Commission of the European Communities v Grand Duchy of Luxembourg, pasus 15.

Ono što je bitno istaći jeste da prepoznavanje rezidentstva kao kriterijuma zabrane diskriminacije jeste od posebnog značaja za materiju direktnih poreza i poresko pravo uopšte. Razlog za to je što države ne koriste državljanstvo kao odlučujuću činjenicu prilikom primjene svojih ovlaštenja na oporezivanje, već poresko rezidentstvo.²¹ Država rezidentstva poreskog obveznika uspostavlja poresku obavezu na svjetski dohodak, ma gdje on bio ostvaren.²² Ovakav univerzalni poreski zahtjev se zasniva na koristima koje poreski obveznik ima od države rezidentstva vezane za ekonomsku, socijalnu, kulturnu i materijalnu infrastrukturu u kojoj obično ostvaruje najveći dio svojih prihoda, te stoga trebaju doprinijeti finansiranju javnih rashoda u skladu sa principom *ability-to-pay*.²³ Pored rezidentstva, kao odlučujuća činjenica u poreskom pravu javlja se princip izvora. Država uspostavlja svoj poreski zahtjev jer je poreskom obvezniku pružila određene preduslove da bi ostvario dohodak kao što su prirodni resursi, infrastruktura, tržište rada, tržište kapitala i sl. Shodno tome, prema teoriji koristi (*benefit theory*) ovaj poreski zahtjev je ograničen na dohodak ostvaren na njenoj teritoriji.²⁴ Dakle, kada je neki prekogranični dohodak u pitanju, dvije države se javljaju sa svojim ovlaštenjem na oporezivanje: država izvora dohotka i država rezidentstva poreskog obveznika. Takođe, specifično za oblast oporezivanja jeste da međunarodno pravo dopušta da se rezidenti i nerezidenti tretiraju na različit način.²⁵ Uobičajena praksa je da nerezidenti imaju nepovoljniji poreski tretman, te zbog toga princip nediskriminacije u pravu EU ima značajna odstupanja u odnosu na princip nediskriminacije u međunarodnom poreskom pravu.

Definicija diskriminacije koja se koristi kako u pravu EU tako i u međunarodnom pravu jeste praktično identična, ali njen smisao jeste različit. U pravu EU dovoljno je da su situacije u materijalnom (sadržinski) identične (objektivni element npr. slučaj *Schumacher*), dok se norme međunarodnog poreskog prava zasnivaju na pretpostavci da su rezidenti i nerezidenti u različitoj situaciji i na osnovu toga legitimno mogu biti subjekt različitog poreskog tretmana (osim ako izričito to nije zabranjeno ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja). Nepoklapanje ova dva pristupa leži u razlici između osnovnih ciljeva prava EU i međunarodnog poreskog prava. Dok sa jedne strane, osnovne slobode imaju za cilj uklanjanje granica između država članica, što je više moguće u slučaju intrakomunitarnih

²¹ Brigitte Knobbe-keuk, „Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions“, *EC Tax Review* Issue 3, Kluwer Law International, 1994, str. 76.

²² Alessandro Dragonetti, Valerio Piacentini, Anna Sfondrini, *Manuale di fiscalità internazionale* (III edizione – 2008), IPZO Gruppo Walters Kluwer Italia, str. 10.

²³ U tom smislu vidi – Peter J. Wattel, „The EC Court’s Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms With International Tax Law“, *Common Market Law Review*, Kluwer Law International, 1996., str. 223.

²⁴ Peggy B. Musgrave, „Sovereignty, Entitlement and Cooperation in International Taxation“, *Brooklyn Journal of International Law* 26, 2001, str. 1343.

²⁵ Princip rezidentstva podrazumijeva načelno „neograničenu poresku obavezu“ jer oporezuje lica (rezidente) u odnosu na njihov cjelokupan dohodak, dok princip izvora načelno podrazumijeva „ograničenu poresku obavezu“ pošto oporezuje isključivo prihod (ili imovinu) koja potiče ili je vezana za državu oporezivanja. Vidi više u – Angel Schindel, Adolfo Atchabahian, „General Report“, (in: *Source and residence: new configurations of the principles*, Cahiers de Droit Fiscal International) Vol. 90a, 2005., International Fiscal Association, str. 29.

ekonomskih aktivnosti, osnovna polazna tačka međunarodnog poreskog prava jeste upravo postojanje ovih granica.²⁶

Iako je u principu dozvoljeno praviti razliku u poreskom tretmanu između rezidenata i nerezidenata, SPEU obraća pažnju na to da li je riječ o sadržinskim (materijalnim) razlikama. Ukoliko kada se uzmu u obzir objektivni elementi situacije, nema razlike između rezidenata i nerezidenata, onda je razlika u poreskom tretmanu zabranjena. Najbolji primjer dilema i sukoba ova dva sistema poreske logike, predočavaju slučajevi *Gerritse* i *Schumacker*. U prvom slučaju SPEU je definitivno podržao kao odlučujuću činjenicu rezidentstvo po pitanju alokacije prava na oporezivanje: „Štaviše, kada je oporezivanje u pitanju, rezidentstvo je odlučujuća činjenica na kojem je međunarodno poresko pravo, a posebno Model konvencija OECD... zasnovano po pitanju alokacije ovlašćenja na oporezivanje između država u situacijama koje uključuju inostrani element.“²⁷

2.2. Poreski tretman nerezidentnih radnika

Dakle, na ovaj način u slučaju *Schumacker*, SPEU iznosi vjerovatno jedan od najkontroverznijih stavova u svojoj cjelokupnoj praksi (uključujući i neporeske oblasti). SPEU načelno staje na stranu osnovnog principa međunarodnog poreskog prava o dopuštenosti različitog tretmana rezidenata i nerezidenata, što je bilo predmet brojnih kritika zastupnika što veće slobode tržišta: „U vezi sa direktnim porezima, situacija rezidenata i nerezidenata, nisu uporedive kao pravilo... Shodno tome, član 48 Ugovora u principu ne sprječava primjenu normi države članice na osnovu kojih nerezidentno lice koje je zaposleno u toj državi članici ima teži poreski tretman dohotka u odnosu na rezidentno lice sa istim zaposlenjem.“²⁸ U svojoj praksi SPEU ustanovljava pristup da se iz ugla države izvora, kao opšte pravilo, situacija rezidenata i nerezidenata ne može smatrati identičnom. Predmetno pravilo omogućava državama članicama da primjenjuje različite poreske norme u odnosu na ove dvije grupe, ukoliko postoji objektivna i relevantna razlika između njihovih situacija.²⁹

Međutim, ovakav princip se kosi sa osnovnim postulatima drugih oblasti prakse SPEU, da je na unutrašnjem tržištu EU kao pravilo – identičan tretman proizvoda i faktora proizvodnje na osnovu državljanstva odnosno rezidentstva. Pod tim uticajem, SPEU u istom slučaju stvara i izuzetak od pravila, koji se odnosi na direktne poreze. On se tiče situacije kada se nerezidenti u praksi nalaze u objektivno identičnoj situaciji kao rezidenti, tako da opšti princip međunarodnog prava biva potisnut potrebom za osiguranjem jednakog tretmana lica na tržištu EU: „Međutim situacija je drugačija, u slučaju kao što je ovaj kada nerezident ostvaruje

²⁶ Company Taxation in the Internal Market, Commission staff working paper, SEC (2001.) 1681, str. 309.

²⁷ Slučaj 234/01 Arnaud Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord, pasus 45.

²⁸ Slučaj 279/93 Roland Schumacker v Finanzamt Köln, pasusi 31. i 35.

²⁹ Lari Hintsanen, „Attribution of Income to Permanent Establishments under EC Law“, *European taxation*, April 2003., International Bureau of Fiscal Documentations, str. 114.

beznačajan prihod u državi svog rezidentstva, a ostvaruje većinu svog oporezivog dohotka u državi zaposlenja, što rezultira situacijom da država rezidentstva nije u mogućnosti da mu pruži olakšice koje uzimaju u obzir njegove lične i porodične okolnosti... Nema objektivne razlike između situacije ovakvog nerezidenta i rezidenata koji se bave uporedivim zaposlenjem, da bi bila opravdana razlika u tretmanu u pogledu uzimanja u obzir u poreske svrhe obveznikovih ličnih i porodičnih okolnosti.³⁰

Štiteći slobodu kretanja radnika, SPEU je u svojoj praksi ustanovio pravilo da EU prekogranični radnici ne smiju biti diskriminirani na osnovu propisa države zaposlenja (izvora), niti da smiju biti spriječeni da svoje aktivnosti sprovode u nekoj drugoj državi putem propisa države njihovog rezidentstva.³¹ Problem sa kojim se SPEU suočio u slučaju *Schumacker* jeste da lične i porodične okolnosti poreskog obveznika nisu uzete u obzir, niti u državi rezidentstva (Belgija), u kojoj je prihod bio izuzet od oporezivanja na osnovu odredaba bilateralnog poreskog ugovora, niti u državi u kojoj je ostvario prihode od zaposlenja (Njemačka), gdje je oporezovan kao samac a u stvarnosti je bio oženjen.³² U ovom slučaju SPEU postavlja temelj filozofije po kojoj nerezidentni radnici u određenim situacijama moraju biti tretirani na identičan način sa rezidentnim licima koja obavljaju uporedivu aktivnost.

Kao osnovno pravilo SPEU prihvata načelo međunarodnog poreskog prava da rezidenti i nerezidenti nisu u uporedivoj situaciji, te da se obveznikove lične i porodične okolnosti kao dio ličnog (subjektivnog) *ability-to-pay* uzimaju u obzir u državi rezidentstva: „Dohodak primljen na teritoriji države članice od strane nerezidenta u većini slučajeva predstavlja samo dio njegovog ukupnog dohotka, koji je koncentrisan u njegovom mjestu rezidentstva. Štaviše, nerezidentov lični *ability-to-pay*, određen u odnosu na njegov ukupni dohodak i njegove lične i porodične okolnosti, lakše je ustanoviti u mjestu gdje se nalaze njegovi lični i porodični interesi. Načelno, to je mjesto gdje se nalazi njegovo uobičajeno boravište. Shodno tome, međunarodno poresko pravo, a posebno Model konvencija OECD, prihvata da je u principu globalno oporezivanje poreskog obveznika, koje uzima u obzir njihove lične i porodične okolnosti, stvar države rezidentstva.”³³

Dakle, iz ove formulacije slijedi da je obaveza davanja olakšica koje se tiču ličnih i porodičnih okolnosti vezana za činjenicu da je većina dohotka ostvarena na teritoriji države rezidentstva i da je ta država u boljoj mogućnosti da ustanovi obveznikov lični *ability-to-pay* (lične i porodične okolnosti) zbog dostupnosti informacija. Međutim, situacija se mijenja kada nerezident ostvaruje najveći dio svojih prihoda u državi izvora (zaposlenja) pa je dohodak ostvaren u državi

³⁰ Slučaj 279/93 Roland Schumacker v Finanzamt Köln, pasusi 36-37.

³¹ Antoine Valat, „General Allowances and Home State Obligations under EC Law – Opinion Delivered in the De Groot Case“, *European Taxation*, October 2002, International Bureau of Fiscal Documentation, str. 446.

³² John F. Avery Jones, „What is the Difference between Schumacker and Gilly?“, *European Taxation*, January 1999, International Bureau of Fiscal Documentation, str. 2.

³³ Slučaj 279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, pasus 32.

rezidentstva isuviše mali da bi mogla biti uzeta u obzir njegova lična i porodična svojstva: „Ne postoji objektivna razlika između situacija ovakvog nerezidenta i rezidenta sa uporedivim zaposlenjem, takva da opravda različit tretman u pogledu uzimanja u obzir u poreske svrhe obveznikovih ličnih i porodičnih okolnosti. U slučaju nerezidenta koji prima većinu svog dohotka i skoro cijeli dohodak porodice u državi članici koja nije država njegovog rezidentstva, diskriminacija proističe iz činjenice da njegove lične i porodične okolnosti nisu uzete u obzir, niti u državi rezidentstva, niti u državi zaposlenja.”³⁴ Na osnovu iznijetih stavova, gospodin Roland Schumacker je stekao pravo na korišćenje poreskih pogodnosti vezanih za njegove lične i porodične okolnosti u jednoj od država. Pošto nije bio oporezovan u Belgiji, a u Njemačkoj su postojale pogodnosti vezane za obveznikove lične i porodične okolnosti, SPEU je odlučio da je prikladno dozvoliti mu da iste iskoristi, iako su, na osnovu njemačkih propisa, one bile ograničene isključivo na njemačke rezidente.³⁵

3. DISKRIMINACIJA U PRAKSI USTAVNOG SUDA CRNE GORE

Na osnovu sudske prakse Ustavnog suda diskriminacija ne predstavlja prosto pravljenje diferencijacije već njenu negativnu dimenziju: „U oblasti ljudskih prava diskriminacija predstavlja razlikovanje u pogledu posjedovanja i obima prava koje nije dozvoljeno, zbog osnova i načina razlikovanja.”³⁶ Ustavni sud eksplicitno zabranjuje i tzv. „obrnutu diskriminaciju”: „Princip nediskriminacije (jednakost) ne odnosi se samo na jednaki tretman jednakih slučajeva nego i na supstantivnu jednakost – nejednak tretman nejednakih slučajeva u proporciji sa njihovom nejednakošću. Drugim riječima, jednako treba tretirati jednake građane, a različite, u ime jednakosti, različito.”³⁷

Evropski sud za ljudska prava (u daljem tekstu: ESLJP) smatra da princip jednakosti (pa ni kod oporezivanja) neće biti narušen samo: 1) ukoliko se radi o legitimnom cilju politike države; 2) ukoliko postoji razumna proporcionalnost između upotrijebljenog sredstva (npr. poreskog oslobođenja) i namjeravanog cilja.³⁸ Ove stavove ESLJP slijedi i Ustavni sud: „Evropski sud za ljudska prava diskriminaciju označava kao različit tretman istih ili sličnih slučajeva, kada za to nema razumnog i objektivnog opravdanja, odnosno, ako ne postoji legitiman cilj kome se teži, ili ne postoji srazmjera (proporcionalnost) između cilja i načina na koji se ovaj legitimni cilj želi postići.”³⁹

³⁴ *Ibid*, pasusi 37-38.

³⁵ Nils Mattsson, „Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances“, *European Taxation*, June 2003, International Bureau of Fiscal Documentation, str. 188.

³⁶ Ustavni sud Crne Gore (22. mart 2012.) U-I br. 8/11.

³⁷ Ustavni sud Crne Gore (24. mart 2011.) U-I br. 27/10, 30/10 i 34/10.

³⁸ Dejan Popović, *Poresko pravo* – Sedmo izmenjeno izdanje, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 2011., str. 145.

³⁹ Ustavni sud Crne Gore (18. oktobar 2012.) U - I br. 4/11.

3.1. Identična pravna situacija

„Test komparacije” se u praksi Ustavnog suda formalno javlja u sličnom obliku, kako u praksi najviših nacionalnih sudskih instanci, tako i nadnacionalnih sudova. Ustavni sud u svojoj praksi obično definiše ovaj princip kao: „Ustavom zajamčena jednakost svih pred zakonom, dakle, podrazumijeva jednakost prava i obaveza u istovjetnom pravnom položaju...”⁴⁰ Treba primijetiti da formulacija „istovjetan pravni položaj” podsjeća na koncept „identične pravne situacije” prilikom primjene načela jednakosti u praksi Ustavnog suda Srbije: „...svi privredni i drugi pravni subjekti, koji se nađu u svojstvu učesnika u sudskom postupku, u identičnoj pravnoj situaciji, pod jednakim uslovima imaju obavezu da izmire propisanu visinu sudske takse...”⁴¹

Detaljno pojašnjenje stavova Ustavnog suda u vezi sa činjenicom koje „situacije” smatra podobnim za vršenje komparacije nalazimo u predmetu u kojem kao komparatore koristi lica u „istoj/identičnoj pravnoj situaciji”: „... Naime, ovakvo zakonsko rješenje odnosi se na sve korisnike određenih prava koji se nalaze u istoj pravnoj situaciji. Ustavni princip jednakosti, propisan odredbom člana 17 Ustava, ne podrazumijeva jednakost građana u apsolutnom smislu, već garantuje jednakost građana koji se nalaze u identičnim pravnim situacijama...”⁴²

Međutim, postavlja se pitanje da li je koncept jednakosti prava u „istovjetnom pravnom položaju” dovoljan za valjano vršenje komparacije lica (fizičkih ili pravnih), preciznije da li je dovoljno širok da obuhvati na valjan način sve oblike diskriminacije. Drugim riječima, smatramo da je ova formula isuviše uska, te da postoje situacije koje mogu biti različite u pravnom smislu ali identične u faktičkom smislu, te stoga adekvatne za vršenje komparacije. Preciznije, formula „istovjetnog pravnog položaja” obuhvata poređenje samo formalnopravnih aspekata neke situacije dok isključuje daleko bitniju, suštinsku (faktičko stanje) jednakost dvije situacije.

Čak i sama sudska praksa Ustavnog suda Crne Gore u kojoj se on poziva na analizu načela jednakosti i nediskriminacije iz prakse ESLJP potvrđuje ovu činjenicu. Naime, prvi korak u postupku analize sastoji se upravo od „testa komparacije” u kojem se analizira da li postoje slične, odnosno uporedive činjenične situacije, a ne iste ili slične pravne situacije: „Prema praksi Evropskog suda, kao i Komiteta UN za ljudska prava, analiza načela jednakosti i nediskriminacije upućuje na potrebu istraživanja tri uslova da bi se utvrdilo da li je ovo načelo povrijeđeno. Prvi uslov za postojanje diskriminacije jeste postojanje sličnih, odnosno uporedivih činjeničnih situacija i jednakog ili različitog postupanja...”⁴³

Jedan od primjera u kojim nalazimo naznake da Ustavni sud ulazi u ocjenu suštinske – faktičke – jednakosti situacija, te se ne oslanja isključivo na pravne

⁴⁰ Ustavni sud Crne Gore (24. decembar 2009.) U. br. 119/09.

⁴¹ Ustavni sud Srbije (27. 11. 2003.) IU-275/2002.

⁴² Ustavni sud Crne Gore (24. decembar 2009.) U. br. 119/09.

⁴³ Ustavni sud Crne Gore (26. decembar 2012.) U - I br. 3/09.

aspekte, predstavlja slučaj iz oblasti obaveznog socijalnog osiguranja, kada je proglasio neustavnim odredbe Zakona o opštem penzijskom i invalidskom osiguranju.⁴⁴ U ovom predmetu Ustavni sud je zanemario činjenicu da su osiguranici prava stekli na, u pravnom smislu, različite načine – zaposlenje, poljoprivrednici i samostalna djelatnost: „...prema osporenoj odredbi djelimični gubitak radne sposobnosti cijeni se samo kod osiguranika zaposlenog, ali ne i kod osiguranika samostalnih djelatnosti i poljoprivrednika. Stoga, osiguranici samostalnih djelatnosti i poljoprivrednici ne stižu pravo na djelimičnu invalidsku penziju. Po ocjeni Ustavnog suda, osporenim normiranjem osiguranici samostalnih djelatnosti i osiguranici poljoprivrednici stavljeni su u neravnopravan položaj u odnosu na osiguranike zaposlene, koji se nalaze u istoj pravnoj situaciji.“⁴⁵

3.2. Princip *ability-to-pay*

Ovaj princip kao posebna dimenzija načela jednakosti jeste imanentan porezima. Drugi naziv pod kojim se ovaj princip javlja jeste i načelo pravednosti. U većini država Evrope ovaj princip predstavlja liniju razgraničenja između oporezivanja i eksproprijacije (konfiskacije) imovine.⁴⁶ Riječ je o dvostrukom standardu: a) horizontalna pravičnost – zahtjev da lica sa istom ekonomskom snagom (poreskim kapacitetom) treba da plate isti porez; b) vertikalna pravičnost – zahtjev da lica sa većom ekonomskom snagom (poreskim kapacitetom) treba da na ime poreza plate više. Dakle, princip *ability-to-pay* zahtijeva da se u okviru jedne države oporezivanje vrši u skladu sa obveznikovom sposobnošću da doprinese javnim rashodima.⁴⁷

Kada je riječ o ustavnom načelu jednakosti, kao glavnom izvorištu principa sposobnosti plaćanja, sriječemo dva pristupa. Prvi, da se pomenuta poreska dimenzija izvlači iz opšteg načela jednakosti građana pred zakonom (npr. Njemačka). Sudska praksa Ustavnog suda Njemačke je da ustavni princip jednakosti zabranjuje bilo koji propis koji kao osnovno načelo nema *ability-to-pay*.⁴⁸ Preciznije, kao što Njemački ustavni sud kombinacijom principa socijalne države i jednakosti pred zakonom tvori u svojoj praksi ustavni princip *ability-to-pay*, identično i Ustavni sud u predmetnoj odluci dovodi u korelaciju ustavni princip jednakosti i princip socijalne pravde: „U tom kontekstu, po ocjeni Ustavnog suda, princip jednakosti građana pred zakonom... na čiju povredu

⁴⁴ Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju, Službeni list Republike Crne Gore, br. 54/, 39/04, 79/04 i 81/04.

⁴⁵ Ustavni sud Crne Gore (31. januar 2007.) U. br. 18/06, 23/06, 26/06 i 31/06.

⁴⁶ Greggi Marco, „The Masa Investment Group as a ‘Nec Plus Ultra’ Case for the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Law?“, *INTERTAX*, Volume 35, Issue 6/7, 2007, Kluwer Law International, str. 369.

⁴⁷ Bardini Chiara, „The Ability to Pay in the European Market – An Impossible Sudoku for the ECJ“, *INTERTAX*, Volume 38, Issue I, 2010, Kluwer Law International BV, The Netherlands, str. 2.

⁴⁸ Baker B. William, „The Three Faces of Equality – Constitutional Requirements in Taxation“, *Case Western Reserve Law Review*, Case Western Reserve University, 2006., str. 52.

ukazuju podnosioci predloga i inicijative je u istoj – ustavnoj ravni sa načelom (ekonomske i socijalne) solidarnosti i principom koristi.”⁴⁹

Sa druge strane, postoje države čiji ustavi pored opšteg principa jednakosti eksplicitno predviđaju specifičnu dimenziju ovog načela kada je riječ o oporezivanju. Primjer za to može poslužiti Ustav Italije: Svako lice će doprinosti javnim rashodima u skladu sa svojom poreskom sposobnošću.⁵⁰ U svojoj praksi Ustavni sud Italije dodatno pojašnjava da: „Član 53 stav 1 Ustava predstavlja pojašnjenje opšteg načela jednakosti“⁵¹, kao i da: „...član 53 stav 1 Ustava zahtijeva da je svaka poreska obaveza vezana za poresku sposobnost lica na koje se odnosi: isti se zasniva na principu jednakosti, zbog neophodnosti da se za svaki poreski oblik nađe osnov u nekoj konkretnoj činjenici koja oslikava njegovo bogatstvo [materijalno stanje].“⁵²

Analizom Ustava Crne Gore dolazi se do zaključka da on sadrži jako malo poreskih odredaba. Preciznije, kada je riječ o posebnim poreskim principima, Ustav sadrži samo načelo opštosti poreske obaveze (svako je dužan da plaća porez) i načelo zakonitosti poreza (mogu se uvoditi samo zakonom).⁵³ Vođen ovom činjenicom, Ustavni sud u svojoj praksi zauzima stav o nepostojanju pravnog osnova za primjenu principa ability-to-pay u crnogorskom poreskom sistemu. Dakle, i pored identičnosti ustavnih osnova Ustava Njemačke i Ustava Crne Gore u predmetnoj materiji, odnosno postojanja principa socijalne pravde i jednakosti građana pred zakonom, Ustavni sud dolazi do potpuno suprotnog zaključka od Ustavnog suda Njemačke: „Ustav Crne Gore, međutim, neposredno ne određuje ekonomsku snagu obveznika poreza, dažbina i drugih naknada, kao kriterijum za utvrđivanje srazmjernosti fiskalnih obaveza, iz čega, prema nalaženju Ustavnog suda, proizilazi da je rješavanje tog pitanja u isključivoj nadležnosti zakonodavca, odnosno da je zakonodavac ovlašćen, da u okviru odgovarajuće vrste poreza, odnosno dažbine propiše taj standard ili da od njega odstupi, kada za to postoji opravdan razlog.“⁵⁴

⁴⁹ Ustavni sud Crne Gore (9. oktobar 2012.) U-I br. 15/12 i 17/12.

⁵⁰ Član. 53. Ustava Republike Italije, https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione_inglese.pdf, 04. 08. 2015.

⁵¹ Presuda br. 143, godina 1995., in Enrico Marellò, Raccolta di giurisprudenza costituzionale in materia tributaria (1957-2007), 292, http://aperto.unito.it/bitstream/2318/488/1/0_composto.pdf, 18. 10. 2013.

⁵² *Ibid.*, str. 290.

⁵³ Član 142 Ustava Crne Gore, Službeni list Crne Gore, br. 1/2007.

⁵⁴ Ustavni sud Crne Gore (9. oktobar 2012.) U-I br. 15/12 i 17/12.

4. RAZLIKE U SHVATANJU POJMA DISKRIMINACIJE USTAVNOG SUDA I SUDA PRAVDE EVROPSKE UNIJE

Komparacijom pravila SPEU razvijenih u presudi Schumacker kao i praksi koja predstavlja njenu nadgradnju sa stavovima Ustavnog suda u pogledu, sa jedne strane, razumijevanja opšteg načela jednakosti/nediskriminacije, tako i njegove promjene u materiji oporezivanja, uočavaju se dvije osnovne razlike. Prva, koncept jednakog tretmana u praksi SPEU postavljen je značajno šire, te pored identičnog tretmana u istim pravnim situacijama obuhvata i situacije koje su u pravnom smislu različite, ali ne postoji razlika u faktičkom smislu. Drugo, u temelju doktrine Schumacker leži zaštita posebne dimenzije principa jednakosti u oblasti oporezivanja – ability-to-pay, koju će Ustavni sud biti primoran da štiti makar u slučaju prekograničnih situacija.

4.1. Identična pravna situacija vs. objektivno uporediva situacija

Suštinski element zabrane diskriminacije predstavlja zaštita tzv. prava na jednakost (*equality right*). Ovaj koncept se zasniva na *tertium comparationis*. Dakle, osnov postojanja diskriminacije je pitanje postojanja uporedivih situacija. U cilju utvrđivanja da li je različit tretman diskriminatorne prirode, treba utvrditi u pogledu predmetne mjere da li su lica u „objektivno uporedivoj situaciji”.⁵⁵ SPEU obično primjenjuje od slučaja do slučaja, test sličnosti poreskih obveznika koji se tiču određenih aspekata njegovog jednakog tretmana. Međutim, i on nije uvijek konzistentan i predvidiv. U poreskom kontekstu razlika u tretmanu može nastati na osnovu većeg poreskog tereta (npr. veća poreska stopa ili šira poreska osnovica) i kao posljedica procesnih prepreka (drugачiji način naplate poreza).⁵⁶ U zavisnosti od činjenica u predmetu, SPEU nekada stavlja akcenat na pravnu situaciju poreskog obveznika (npr. slučaj *Royal Bank of Scotland*),⁵⁷ nekada na činjenično stanje slučaja (npr. slučaj *Schumacker*).⁵⁸

U slučaju *Pelckmans Turnhout NV* SPEU ponavlja ustaljeni princip da „test komparacije” podrazumijeva ne samo poređenje pravnih aspekata određene situacije, već da li postoji jednakost u faktičkom smislu: „...ovaj Sud je smatrao, u velikom broju slučajeva, da se te odredbe ne primjenjuju na nacionalna pravila... i utiču, na isti način, na osnovu zakona ili faktičke situacije, na prodaju domaćih proizvoda i proizvoda iz drugih država članica...”⁵⁹ Dakle, SPEU prevazilazi

⁵⁵ Slučaj 374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Litigation v Commissioners of Inland Revenues*, pasus 46.

⁵⁶ *Company Taxation in the Internal Market*, Commission staff working paper, SEC (2001) 1681, str. 310.

⁵⁷ Isključivi kriterijum komparacije razlika između poreske stope, vidi više u slučaju 311/97 *Royal Bank of Scotland plc v Ellinko Dimosio (Greek State)*, pasus 24.

⁵⁸ Analizirana faktička situacija u kojoj se nalazi nerezidentni radnik po pitanju olakšica vezanih za porez na dohodak, vidi više u slučaju 279/93 *Roland Schumacker v Finanzamt Köln-Altstadt*, pasus 36.

⁵⁹ Slučaj 483/12 *Pelckmans Turnhout NV v Walter Van Gestel Balen NV, Walter Van Gestel NV, Walter Van Gestel Lifestyle NV, Walter Van Gestel Schoten NV, intervening parties: Ministerraad*, pasus 24.

poređenje čisto pravnih situacija u kojima se komparatori nalaze, već težište stavlja na suštinsku jednakost. Preciznije, u cilju utvrđivanja da li je različit tretman diskriminatorne prirode, treba utvrditi u pogledu predmetne mjere da li su lica u „objektivno uporedivoj situaciji”: „U cilju utvrđivanja da li je razlika u... tretmanu diskriminatorna, neophodno je međutim razmotriti da li su, u pogledu nacionalne mjere o kojoj je riječ, kompanije o kojim je riječ u objektivno uporedivoj situaciji...”⁶⁰

Ovakve principe moguće je naći čak i u praksi nekih drugih najviših nacionalnih sudskih instanci. Npr. argentinsko pravosuđe konzistentno tvrdnji da princip jednakosti podrazumijeva jednakost između onih koji se nalaze u istom pravnom ili faktičkom (činjeničnom) položaju.⁶¹ Najbolji primjer je Ustavni sud Njemačke koji se 2010. godine bavio nejednakim tretmanom bračne zajednice i registrovane zajednice istopolnih partnera (*registrated civil partnership*) na osnovu Zakona o porezu na poklon i nasleđe (*Erbschaftsteuer – und Schenkungsteuergesetz – ErbStG*). U svojoj odluci Ustavni sud Njemačke je neke njegove odredbe oglasio suprotnim načelu jednakosti iz člana 3.1. Ustava Njemačke (Osnovnog zakona): „... Lošiji tretman registrovane zajednice istopolnih partnera na osnovu poreskih propisa o nasleđivanju u poređenju sa bračnim drugovima u pogledu ličnih oslobođenja (§ 16 ErbStG stari), poreskih stopa (§§ 15, 19 ErbStG stari), kao i isključivanja u pogledu posebnog oslobođenja za koristi od odlaska u penziju (§ 17 ErbStG stari) nije u skladu sa opštim principom jednakosti (član 3.1 Osnovnog zakona) (I.)...”⁶²

Naime, kada je riječ o primjeni ovog opšteg pravnog načela na pojedine oblasti ili specifične slučajeve, onda se ovaj princip tumači značajno šire od koncepta „istovjetnog pravnog položaja”, a načelo jednakosti se ne primjenjuje isključivo u njegovom opštem kontekstu, već u vezi sa svakom zasebnom pravnom ili faktičnom (činjeničnom) situacijom: „U zavisnosti od materije u kojoj se primjenjuje kao i elemenata koji dovode do različitog tretmana, opšti princip jednakosti rezultira različitim ograničenjima, koji se kreću od proste zabrane arbitrnosti do striktno primjene zahtjeva proporcionalnosti (vidi BVerfGE 97, 169 (180-181); 110, 274 (291); 117, 1 (30); 120, 1 (29); 121, 108 (119); 121, 317 (369)). Precizniji standardi i kriterijumi u pogledu pretpostavki na osnovu kojih je zakonodavstvo povrijedilo zabranu arbitrnosti ili zahtjev proporcionalno jednakog tretmana u pojedinačnim slučajevima, ne mogu biti određeni na uopšten i generalizovan način, već jedino u vezi sa svakom različitom faktičkom ili pravnom oblašću koja je po srijedi (vidi BVerfGE 75, 108 (157); 101, 275 (291); 103, 310 (318); 105, 73 (111); 110, 412 (432); 121, 108 (119)).”⁶³

⁶⁰ Slučaj 374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Litigation v Commissioners of Inland Revenues*, pasus 46.

⁶¹ Alberto Tarsitano, „The Defence of Taxpayer’s Rights in the Courts of Argentina“, *Bulletin for International Taxation*, August/September 2005, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, str. 412.

⁶² Ustavni sud Njemačke (21 July 2010) BvR 611/07 i BvR 2464/07.

⁶³ *Ibid.*, pasus 67.

Dakle, slično kao SPEU, Ustavni sud Njemačke u okviru testa komparacije koristi značajno šire principe od formule „istovjetnog pravnog položaja“ Ustavnog suda. Preciznije, Ustavni sud Njemačke poredi dvije različite pravne situacije (bračna zajednica i registrovana zajednica života istoplonih partnera) jer smatra da u faktičkom smislu ne postoji nikakva ili vrlo mala razlika između istih, te dolazi do zaključka da ih treba tretirati na identičan način u vezi sa spornim poreskim oslobođenjem. Drugim riječima, Ustavni sud Njemačke stavlja znak jednakosti između bračne zajednice i registrovane zajednice života istopolnih partnera u kontekstu pravnog pitanja dostupnosti poreske olakšice.

Konkretno, primjenom formule „istovjetnog pravnog položaja“ Ustavnog suda na situacije nerezidentnih radnika koji bi većinu prihoda ostvarivali na teritoriji Crne Gore, nije moguće doći do rezultata iz doktrine *Schumacker*, iz prakse SPEU. Preciznije, pojmovi nerezidenta i rezidenta su u pravnom smislu potpuno različiti, što dodatno potvrđuju i opravdavaju bazični principi međunarodnog poreskog prava. Dakle, primjenom koncepta „istovjetnog pravnog položaja“ jedini mogući zaključak može biti da je riječ o dvije u pravnom smislu potpuno različite situacije koje na osnovu toga mogu biti i tretirane na različit način. Suprotno, SPEU doktrinom *Schumacker* uklanja barijeru između nerezidentnih i rezidentnih pravnih lica ukoliko se ona nalaze u „objektivno identičnoj” situaciji, preciznije, ukoliko nerezidenti ostvare najveći dio svog dohotka u državi rezidentstva. Stoga, u cilju primjene predmetnog koncepta SPEU, Ustavni sud će morati da svoj uski model komparacije, zasnovan na pravnim elementima slučaja proširi i na situacije kada mora izvršiti poređenje faktičkih (činjeničnih) situacija, zanemarujući njihov pravni okvir.

4.2. Princip *ability-to-pay* u prekograničnim situacijama

Slična zapažanja je moguće izvući i u pogledu primjene principa *ability-to-pay*. Slučaj *Schumacker*, kao i pravila koja su se na osnovu presude u ovom predmetu razvila, upravo svoje utemeljenje nalaze u primjeni principa *ability-to-pay* u odnosu na prekogranične situacije. Naime, pošto se pravna zaštita prekogranične situacije u smislu zabrane diskriminacije u pravu EU, zasniva na njenom poređenju sa čisto domaćom situacijom, predmetni *tertium comparationis* jeste hipotetička domaća situacija koja je identična sa prekograničnom situacijom samo što joj nedostaje inostrani element. Ono što SPEU prilikom primjene doktrine *Schumacker* poredi jeste upravo *ability-to-pay* nerezidentnog fizičkog lica sa *ability-to-pay* rezidenta. Potvrdu ove tvrdnje nalazimo u predmetu *Lakerbrink*: „... pošto se poreski *ability-to-pay* može smatrati kao sastavni dio lične situacije nerezidenta u okviru značenja presude *Schumacker*...”⁶⁴

Ono na šta će posebno Ustavni sud morati da obrati pažnju u slučaju ocjene obveznikovog *ability-to-pay*-a, predstavlja činjenica da je predmetna doktrina od predmeta *Schumacker* doživjela značajnu evoluciju. Naime, završni korak razvoja

⁶⁴ Slučaj 182/06 *État du Grand-Duché de Luxembourg v Hans Ulrich Lakebrink and Katrin Peters-Lakebrink*, pausi 34-35.

Schumacker filozofije, predstavlja proširivanje dostupnosti nerezidentnim fizičkim licima olakšica koje po svojoj prirodi nisu vezane za obveznikov subjektivni *ability-to-pay*. U slučaju *Ritter-Coulais*, slučaju *Lakebrink* i slučaju *Renneberg*, SPEU je odlučio da u svrhu određenja oporezivog dohotka nerezidenata u državi izvora ili u određenju poreske stope primjenjive na njih, nerezidenti imaju pravo da koriste za umanjene poreske osnovice gubitke (negativne prihode) od korišćenja nepokretnosti u državi njihovog rezidentstva kao da se ona nalazi u državi izvora.⁶⁵ Koncept subjektivnog *ability-to-pay* odnosi se na mogućnost fizičkog lica (logično je da pravna lica ne mogu imati subjektivni *ability-to-pay*), da plaća poresku obavezu uzimajući u obzir njegove/njene lične okolnosti. Ono što se postavlja kao pitanje, u vezi sa praksom SPEU jeste šta sve spada u ovu kategoriju. Obično se kao elementi subjektivnog *ability-to-pay* (ličnih i porodičnih okolnosti) uzimaju: porodica, djeca, troškovi za zdravstvene potrebe, alimentacija, pokloni neprofitnim organizacijama, itd.⁶⁶ Nakon što se lična i socijalna situacija fizičkog lica uzme u obzir, prelazi se na njen/njegov objektivni *ability-to-pay*. Njega čini određenje dohotka koji je moguće pripisati poreskom obvezniku: iznos ostvarenog dohotka uzimajući u obzir troškove i gubitke (negativni prihod).⁶⁷ Dakle, SPEU proširuje doktrinu *Schumacker* sa početne dimenzije koja je bila vezana isključivo za poreske pogodnosti vezane za lične i porodične okolnosti poreskog obveznika na njegov cjelokupni *ability-to-pay*: „... zahtjeva da država zaposlenja tretira nerezidenta koji cijeli ili skoro cijeli dohodak ostvari na njenoj teritoriji na isti način kao i rezidenta, ne samo u pogledu na poreske pogodnosti vezane za lične i porodične okolnosti nerezidenta, već i u pogledu na bilo koji aspekt njegovog cjelokupnog *ability-to-pay* koji je relevantan u skladu sa poreskim pogodnostima za rezidente.”⁶⁸

Dobar primjer širenja doktrine *Schumacker* na elemente objektivnog *ability-to-pay* obveznika predstavlja slučaj *Renneberg*. Gospodin *Renneberg* je bio rezident Belgije gdje je posjedovao stan u kojem je živio, međutim, bio je zaposlen u Holandiji, gdje je ostvarivao cjelokupan dohodak. Dakle, riječ je o klasičnoj *Schumacker* situaciji. Pitanje koje se postavilo u ovom slučaju jeste da li gospodin *Renneberg* ima pravo da umanjí svoj oporezivi dohodak u Holandiji, kamatom koju je plaćao na hipotekarni zajam uzetim od jedne holandske banke. Drugim riječima, slučaj se ticao izvoza holandskog poreskog podsticaja u odnosu na stan u Belgiji. SPEU se pozivao na presudu u slučaju *Lakebrink*, u kojoj je praksa proizašla iz slučaja *Schumacker* proširena na sve poreske pogodnosti koje se tiču *ability-to-pay* nerezidenta, i zauzeo stav u korist poreskog obveznika: „... član

⁶⁵ Hugh J. Ault, Jacques Sasseville, „Taxation and Non-Discrimination – A Reconsideration“, *World Tax Journal*, June 2010, International Bureau of Fiscal Documentation, str. 110.

⁶⁶ Gerard T. K. Meussen, „Renneberg – ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling“, *European Taxation*, April 2009, International Bureau of Fiscal Documentation, str. 186.

⁶⁷ Chiara Bardini, „The Ability of Pay in the European Market – An Impossible Sudoku for the ECJ“, *INTERTAX*, Volume 38, Issue I, Kluwer Law International, str. 4. i 10.

⁶⁸ Mišljenje AG Menegozzi u slučaju 182/06, *État du Grand-Duché de Luxembourg v Hans Ulrich Lakebrink and Katrin Peters-Lakebrink*, tačka 36.

39 EZ treba tumačiti na način da sprečava nacionalno zakonodavstvo poput onog u glavnom postupku, u skladu sa kojim državljanin Zajednice koji nije rezident države članice u kojoj on prima cjelokupan ili skoro cjelokupan oporezivi dohodak, ne može u svrhu određenja poreske osnovice poreza na dohodak u toj državi, da isti umanju negativnim prihodom vezanim za kuću u njegovom vlasništvu koju koristi za stanovanje u drugoj državi članici, dok rezident prvo pomenute države članice može koristiti ovakav negativni prihod u svrhu određenja poreske osnovice poreza na njegov dohodak.”⁶⁹

Iz svega navedenog slijedi logičan zaključak da će zbog imperativne primjene pravila sadržanih u praksi SPEU ulaskom Crne Gore u EU, Ustavni Sud morati da revidira svoje stavove u pogledu nepostojanja pravnog osnova primjene principa *ability-to-pay* u crnogorskom pravnom sistemu. Ono što je još interesantnije jeste da će doktrina *Schumacker* natjerati Ustavni sud da vodi računa o ovom važnom poreskom principu u odnosu na prekogranične situacije. Naime, u cilju razgraničenja primjene i svrhe prava EU i nacionalnih prava država članica, SPEU je definisao liniju razgraničenja stvaranjem onoga što je nazvao „čisto unutrašnja situacija“ u kojoj se sve činjenice određenog slučaja nalaze u okviru pojedinačne države članice.⁷⁰

U principu, pravo EU se primjenjuje isključivo u situacijama prekograničnih aktivnosti: „Odredbe ugovora o slobodi kretanja radnika zato ne mogu biti primijenjene na situacije koje su u potpunosti unutrašnje za državu članicu, drugim riječima, kada ne postoji faktor koji ih veže za niti jednu situaciju predviđenu komunitarnim pravom. Primjena mjera od strane vlasti ili suda države članice na radnika koji je njen državljanin, koje mu oduzimaju ili ograničavaju slobodu kretanja u okviru teritorije te države, u vidu krivične sankcije koju predviđa nacionalno pravo zbog učinjenog djela na teritoriji te države, jeste potpuno domaća situacija koja se nalazi van polja primjene pravila sadržanih u Ugovoru o slobodi kretanja radnika.”⁷¹ Dakle, interne (domaće) situacije, iako mogu imati ekonomsku sadržinu, regulisane su nacionalnim pravnim normama i poreski obveznik može dobiti zaštitu isključivo pred nacionalnim nadležnim organima: „... Svaka diskriminacija koju državljanin države članice mogu da trpe na osnovu prava te države, potpada pod okvir tog prava i mora se rešavati na polju unutrašnjeg pravnog sistema te države.”⁷²

5. ZAVRŠNA RAZMATRANJA

Ono što se nameće kao generalni zaključak jeste da je koncept zaštite od narušavanja principa jednakosti/nediskriminacije razvijen u praksi SPEU značajno

⁶⁹ Slučaj 527/06 R.H.H. Renneberg v Staatssecretaris van Financiën, pasus 84.

⁷⁰ Daniela Garcia, „Are There Reasons to Convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure?“, *EC Tax Review*, 2009-04, Kluwer Law International, str. 180.

⁷¹ Slučaj 175/78 Regina v Vera Ann Saunders, pasusi 11-12.

⁷² Spojeni slučajevi 64/96 i 65/96 Land Nordrhein-Westfalen v Kari Uecker and Vera Jacquet v Land Nordrhein-Westfalen, pasus 23.

širi od onog prisutnog u praksi Ustavnog suda. Dakle, sa jedne strane, pojam „objektivno identične situacije” u okviru vršenja testa komparacije prilikom analize postojanja diskriminacije razvijen u praksi SPEU, značajno prevazilazi identičan koncept „identičnog pravnog položaja” iz prakse Ustavnog suda. Dakle, iz prakse SPEU slijedi da, u vezi sa analizom eventualne povrede načela jednakosti pred zakonom, nije dovoljno da Ustavni sud Crne Gore analizira da li se lica nalaze samo u identičnoj pravnoj, već što je daleko važnije, da li se nalaze u identičnoj faktičkoj (činjeničnoj) situaciji, što bi trebalo imati kao rezultat i obavezu jednakog tretmana. Na ovaj način Ustavni sud bi djelovao korektivno, i upravo otklanjao greške zakonodavca koji je faktički (suštinski) identične ili veoma slične situacije normirao različito. Isto bi značajno povećalo opseg prava kao i broj situacija u kojima bi se lica pod jurisdikcijom Ustavnog suda mogla pozivati i ostvarivati zaštitu u vezi sa kršenjem principa jednakosti/nediskriminacije.

Slično, analizom pravila iz presude Schumacker dolazi se do zaključka da Ustavni sud pruža znatno užu zaštitu licima i kada je riječ isključivo o oblasti oporezivanja. Zbog imperativne primjene pravila sadržanih u praksi SPEU ulaskom Crne Gore u EU, Ustavni Sud morati revidirati svoje stavove u pogledu nepostojanja pravnog osnova primjene principa *ability-to-pay* u crnogorskom pravnom sistemu. Implementacijom doktrina Schumacker Ustavni sud će biti u obavezi da vodi računa o ovom važnom poreskom principu u odnosu na prekogranične situacije. Međutim, postavlja se pitanje da li će predmetni princip postati i opšte pravno načelo u crnogorskom poreskom sistemu. Preciznije, Ustavni sud će se suočiti sa dilemom u pogledu principa *ability-to-pay*, da li zaštitu pružati isključivo stranim licima, odnosno nerezidentima, ili će, što bi bilo logično, primjenu ovog principa proširiti i na domaće situacije, odnosno one u kojima ne postoji prekogranični element.

LITERATURA

A) KNJIGE I ČLANCI

Adonnino, Pietro, *General Report (Non-discrimination at the crossroads of international taxation, Cahiers de Droit Fiscal International)* Vol. 93a, 2008, International Fiscal Association.

Ault, J. Hugh, Sasseville, Jacques, „Taxation and Non-Discrimination – A Reconsideration“, *World Tax Journal*, June 2010, International Bureau of Fiscal Documentation.

Avery Jones, F. John, „What is the Difference between Schumacker and Gilly?“, *European Taxation*, January 1999, International Bureau of Fiscal Documentation.

Barać-Punda, Vesna, „Načelo nediskriminacije – jedno od temeljnih načela zaštite ljudskih prava i sloboda“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 42, 2005.

Bardini, Chiara, „The Ability to Pay in the European Market – An Impossible Sudoku for the ECJ“, *INTERTAX*, Volume 38, Issue I, 2010, Kluwer Law International BV, The Netherlands.

Bennett, C. Mary, „Nondiscrimination in International Tax Law: A Concept in Search of a Principle“, *Tax Law Review* 59, New York University School of Law, 2006.

Craig, Paul, de Búrca, Gráinne, *EU Law*, Oxford University Press, 2003.

Cordewener, Axel, „The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market“, u *EU Freedoms and Taxation*, ed. Vanistendael Frans, International Bureau of Fiscal Documentation, 2006.

Dragonetti, Alessandro, Valerio Piacentini, Anna Sfondrini, *Manuale di fiscalità internazionale* (III edizione – 2008), IPSO Gruppo Walters Kluwer Italia.

Garcia, Daniela, „Are There Reasons to Convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure?“, *EC Tax Review*, 2009-04, Kluwer Law International.

Greggi, Marco, „The Masa Investment Group as a ‘Nec Plus Ultra’ Case for the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Law?“, *INTERTAX*, Volume 35, Issue 6/7, 2007, Kluwer Law International.

Hintsanen, Lari, „Attribution of Income to Permanent Establishments under EC Law“, *European taxation*, April 2003, International Bureau of Fiscal Documentations.

Knobbe-Keuk, Brigitte, „Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions“, *EC Tax Review* Issue 3, Kluwer Law International, 1994.

Lehner, Moris, „Limitation of national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty“, *EC Tax Review*, 2000-1, Kluwer Law International, str. 10.

Mancini, G. Federico, „The Making of a Constitution for Europe“, *Common Market Law Review* 26, 1989.

Malherbe, Jacques, Malherbe, Philippe, Richelle, Isabelle, Traversa, Edoardo, „The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation“, *Policy Department – Economic and Scientific Policy*, Study for the European Parliament, Policy Department – Economic and Scientific Policy, IP/A/ECON/ST/2010-18.

Marello, Enrico, „Raccolta di giurisprudenza costituzionale in materia tributaria (1957-2007)“, http://aperto.unito.it/bitstream/2318/488/1/0_composto.pdf, 18. 10. 2013.

Mattsson, Nils, „Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances“, *European Taxation*, June 2003, International Bureau of Fiscal Documentation.

Meussen, T.K. Gerard, „Renneberg – ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling“, *European Taxation*, April 2009, International Bureau of Fiscal Documentation.

Musgrave, B. Peggy, „Sovereignty, Entitlement and Cooperation in International Taxation“, *Brooklyn Journal of International Law* 26, 2001.

Popović, Dejan, *Poresko pravo – Sedmo izmenjeno izdanje*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.

Schindel, Angel, Adolfo Atchabahian: „General Report“ (in: *Source and residence*:

new configurations of the principles, Cahiers de Droit Fiscal International), Vol. 90a, 2005, International Fiscal Association.

Tarsitano, Alberto, „The Defence of Taxpayer’s Rights in the Courts of Argentina“, *Bulletin for International Taxation*, August/September 2005, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

Wattel, J. Peter, „The EC Court’s Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms With International Tax Law“, *Common Market Law Review*, Kluwer Law International, 1996.

Urdarević, Bojan, „Diskriminacija u zapošljavanju prema državljanstvu u Evropskoj uniji“, *Strani pravni život*, 1/2003.

Valat, Antoine, „General Allowances and Home State Obligations under EC Law – Opinion Delivered in the De Groot Case“, *European Taxation*, October 2002, International Bureau of Fiscal Documentation.

William B. Baker, „The Three Faces of Equality – Constitutional Requirements in Taxation“, *Case Western Reserve Law Review*, Case Western Reserve University, 2006.

IZVORI PRAVA

A) SUD PRAVDE EVROPSKE UNIJE

Mišljenje AG Menegozzi u slučaju 182/06, *État du Grand-Duché de Luxembourg v Hans Ulrich Lakebrink and Katrin Peters-Lakebrink*.

Slučaj 152/73 *Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost*.

Slučaj 52/76 *Luigi Benedetti v Munari F.lli s.a.s.*

Slučaj 175/78 *Regina v Vera Ann Saunders*.

Slučaj 349/87 *Elissavet Paraschi v Landesversicherungsanstalt Wuerttemberg*.

Spojeni slučajevi **259/91, 331/91 i 332/91 Pilar Allué and Carmel Mary Coonan and others v Università degli studi di Venezia and Università degli studi di Parma**.

Slučaj 272-92 **María Chiara Spotti v Freistaat Bayern**.

Slučaj 279/93 *Roland Schumacker v Finanzamt Köln*.

Slučaj 151/94 **Commission of the European Communities v Grand Duchy of Luxembourg**.

Slučaj 237/94 **John O’Flynn v Adjudication Officer**.

Spojeni slučajevi 64/96 i 65/96, *Land Nordrhein-Westfalen v Kari Uecker and Vera Jacquet v Land Nordrhein-Westfalen*.

Slučaj 311/97 *Royal Bank of Scotland plc v Ellinko Dimosio (Greek State)*.

Slučaj 234/01 *Arnoud Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord*.

Slučaj 374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Litigation v Commissioners of Inland Revenues*.

Slučaj 527/06 *R.H.H. Renneberg v Staatssecretaris van Financiën*.

Slučaj 182/06 *État du Grand-Duché de Luxembourg v Hans Ulrich Lakebrink and*

Katrin Peters-Lakebrink.

Slučaj 155/09 European Commission v Hellenic Republic.

Slučaj 483/12 Pelckmans Turnhout NV v Walter Van Gastel Balen NV, Walter Van Gastel NV, Walter Van Gastel Lifestyle NV, Walter Van Gastel Schoten NV, intervening parties: Ministerraad.

NACIONALNI SUDOVI

Ustavni sud Njemačke (21 July 2010) BvR 611/07 i BvR 2464/07.

Ustavni sud Srbije (27. 11. 2003.) IU-275/2002.

Ustavni sud Crne Gore (31. januar 2007.) U. br. 18/06, 23/06, 26/06 i 31/06.

Ustavni sud Crne Gore (24. decembar 2009.) U.br. 119/09.

Ustavni sud Crne Gore (24. mart 2011.) U-I br. 27/10, 30/10 i 34/10.

Ustavni sud Crne Gore (22. mart 2012.) U-I br. 8/11.

Ustavni sud Crne Gore (9. oktobar 2012.) U-I br. 15/12 i 17/12.

Ustavni sud Crne Gore (18. oktobar 2012.) U - I br. 4/11.

Ustavni sud Crne Gore (26. decembar 2012.) U - I br. 3/09.

LEGISLATIVA

Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union, Official Journal of the European Union, C 83/1, 30. 03. 2010.

Ustav Republike Italije, https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione_inglese.pdf, 04.08.2015.

Ustav Crne Gore, Službeni list Crne Gore, br. 1/2007.

Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju, „Službeni list Republike Crne Gore“, br. 79/08.

Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju, Službeni list Republike Crne Gore, br. 54/, 39/04, 79/04 i 81/04.

OSTALI IZVORI

Company Taxation in the Internal Market, Commission staff working paper, SEC (2001) 1681.

SCHUMACKER DOCTRINE OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION AND THE COURT PRACTICE OF THE CONSTITUTIONAL COURT OF MONTENEGRO IN THE AREA OF ANTIDISCRIMINATION: IS RECONCILIATION POSSIBLE?

At the session held on March 26th2015, the Government of Montenegro has adopted a document called the Analysis on the realization of tax policy for the year 2014. The goal of this analysis is the understanding of the impact that a tax legislation has on the commerce and budget, but also the determination of the degree of compatibility with *acquis*, in the context of European Union association process. Among other, in the part related to tax on income of natural persons, the necessity of harmonization with the Recommendation of the European Commission 94/79/EC is emphasized. Namely, this general legal act of European Union includes the rules of Schumacker doctrine, which relates to the anti discriminatory tax treatment of nonresident natural persons, developed in the case practice of the Court of Justice of the European Union. This article represents an analysis of the subject doctrine in the context of case practice of the Constitutional Court in the area of anti discrimination. The article will show that rules of the Schumacker doctrine go beyond the understanding of the notion of anti discrimination from case practice of the Constitutional Court of Montenegro.

Key words: *Doctrine Schumacker, Court of Justice of the European Union, Constitutional Court of Montenegro, Taxation of nonresident workers.*