

*Цвјетана Цвјетковић, асистент  
Правног факултета у Новом Саду*

## ОСНОВНИ ПРАВНИ ИНСТРУМЕНТИ УЗАЈАМНЕ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ<sup>1</sup>

**Сажетак:** Предмет анализе овог рада су основни правни инструменти узајамне помоћи у пореским стварима у области нејосредној и јосредној опорезивања у Европској унији, модалитети узајамне помоћи и њен значај у борби против међународној организоване избегавања пореске обавезе и међународној двострукој опорезивања. Наиме, процеси глобализације и либерализације, у условима опорезивања у складу са начелом светске дохошка, довели су до тога да информације са којима располаже једна пореска јурисдикција нису довољне за потпуно и тачно утврђивање пореске обавезе. У таквим ситуацијама државе се ослањају на узајамну помоћ која се манифестује у три облика: као размена информација, сарадња пореских службеника и истовремена контрола, односно ревизија.

**Кључне речи:** узајамна помоћ у пореским стварима, размена пореских информација, сарадња пореских службеника, истовремене контроле, Европска унија

### I УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Последњих деценија интензивирање узајамне помоћи у пореским стварима постаје један од изузетно значајних проблема у међународном пореском праву. Њен значај јасно долази до изражаја ако се има у виду

---

<sup>1</sup> Рад је посвећен пројекту Теоријски и практични проблеми у стварању и примени права (ЕУ и Србија) који се у целини финансира из изворних прихода Правног факултета у Новом Саду.

да већина савремених земаља спроводи опорезивање у складу са нечелом светског дохотка, односно светске имовине (енг.: *worldwide income*), које, подразумева да резиденти, односно држављани у држави резидентства, односно држављанства плаћају порез на свој целокупни доходак, односно имовину, без обзира на то где су га остварили, односно без обзира где се имовина налази.

Процеси глобализације и либерализације условили су тесну сарадњу пореских администрација заинтересованих држава у циљу ефикасног спречавања различитих видова злоупотреба у области опорезивања. Наиме, док порески обвезници могу обављати делатност у глобалном свету релативно неспутани националним границама, пореске власти морају поштовати ове границе у вршењу својих функција, те се, стога, пореска сарадња јавља као неминовност.

Потреба за узајамном помоћи условљена је, пре свега, настојањем да се спречи међународно двоструко опорезивање, с једне стране, и међународно организовано избегавање пореске обавезе, с друге стране. Значај циљева који се остварују путем узајамне помоћи у пореским стварима, довео је до тога да се неколико међународних организација бави овом проблематиком. Ако оставимо по страни ОУН, најбољи резултати постигнути су у оквиру OECD-a<sup>2</sup> (енг.: Organisation for Economic Cooperation and Development) и Европске уније.

Пружање правне помоћи подвргнуто је одређеним ограничењима и то: формалним и материјалним. Формална ограничења подразумевају да и у овој области важи принцип легалитета који значи да до пружања правне помоћи у пореским стварима може доћи једино на темељу одговарајућих правних аката. Материјална ограничења своде се на услове под којима је могуће одбити тражену правну помоћ.

Несумњиво је да постоји плуралитет правних извора који регулишу питање пружања правне помоћи у пореским стварима. Ако се посматрају земље чланице Европске уније, сви правни извори у овој области могу се поделити у три групе: ЕУ правни извори, међународни и национални извори.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Комитет за фискалне послове OECD-а припремио је 1977. године Модел Конвенцију о двоструком опорезивању дохотка и имовине коју је Савет OECD-а препоручио земљама чланицама као узор приликом закључивања уговора о избегавању двоструког опорезивања. OECD Модел у чл. 26 регулише размену података као један видова узајамне помоћи у пореским стварима. Овај члан обезбеђује најшире прихваћену правну основу за билатералну размену информација у пореске сврхе. Више од 2000 билатералних уговора су базирани на овом Моделу. В.: Model Tax Convention on Income and Capital, Paris, 2008, доступно на: <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>, 4.4.2011.

<sup>3</sup> К. D. Drüen, *Implementation of Provisions of Mutual Assistance in Tax Affairs*, EATLP Congress, Santiago de Compostela, 4-6 June 2009, доступно на: <http://www.eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/TextGeneralReportRomanSeer.pdf>, 4.4.2011.

ЕУ изворе делимо на супранационалне (директиве и уредбе које се односе на правну помоћ у пореским стварима) и билатералне, односно мултилатералне споразуме (закључују се на основу чл.9 Директиве 79/799/ЕЕС). Међународне изворе у овој области чине конвенције о избегавању двоструког опорезивања, билатерални споразуми о размени пореских информација, те Конвенција о узајамној административној помоћи у пореским стварима из 1988.године, закључена између Савета ЕУ и ОЕСД-а.<sup>4</sup>

С обзиром на наведено, с правом, се може поставити питање односа између наведених извора. Основно је правило да право ЕУ има супремацију у односу на међународне и националне изворе (међународним изворима даће се предност у односу на оне порезе који нису објекат регулативе Уније-нпр.порез на наслеђе), док се питање односа између националног права, и међународних конвенција решава у уставу сваке земље.<sup>5</sup> Само у ситуацијама када се међународним извором (нпр.билатералним уговором о избегавању двоструког опорезивања) дужност за достављањем информација одређује шире него у праву ЕУ, предност се даје првом извору, као и у ситуацији када је међународним извором пореском обвезнику обезбеђена већа заштита права.<sup>6</sup>

Дакле, узајамна помоћ у пореским стварима може бити заснована на билатералним и мултилатералним инструментима. Чини се да преовлађују предности мултилатералних инструмената, иако сама идеја мултилатерализма у пракси није заживела, не само зато што је поступак закључивања дуготрајан, већ и зато што њихова примена захтева сличан ниво развоја и компатибилност пореске администрације.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Не треба изгубити из вида да су Нордијске земље потписнице једне мултилатералне конвенције тзв. Нордијске конвенције, која се, стога, може убројати у међународне изворе права појединих чланица Европске уније.

<sup>5</sup> О односу између међународних конвенција и националног права: В.: Д. Поповић, *Пореско право*, Београд, 2009, стр.233-234.

<sup>6</sup> В.: R.Seer, General Report “*Mutual assistance and information exchange*”, Santiago di Compostela, June 2009, str.7, доступно на: <http://www.eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/TextGeneralReportRomanSeer.pdf>, 4.4.2011.)

<sup>7</sup> О предностима и недостацима билатералних и мултилатералних инструмената: В.: Д. Поповић, *нав.дело*, Београд, 2009, стр.241-242.

## II ПРАВНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА У ОКВИРИМА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ У ОБЛАСТИ НЕПОСРЕДНОГ ОПОРЕЗИВАЊА

### A) Директива о узајамној помоћи надлежних пореских органа земаља чланица у области непосредног опорезивања<sup>8</sup>

У Уговору о оснивању Европске економске заједнице не постоји специјална одредба која би налагала хармонизацију директних пореза. Једину могућност за акцију, па и у области административне сарадње, пружа члан 94 који налаже хармонизацију где год је она неопходна да би унутрашње тржиште могло несметано функционисати.<sup>9</sup>

Доношењу Директиве 77/799/ЕЕС претходила је Резолуција Савета која је идентификовала акције које Заједница мора предузети како би се размена информација учинила ефикаснијом, те позвала Комисију да усвоји одговарајуће кораке у том правцу. Доношењем Директиве 77/799/ЕЕС није се окончао процес регулисања ове области. Наима Директива 77/799/ЕЕЦ је мењана, односно допуњавана шест пута. Наиме, првобитно Директива је обавезивала државе чланице да размењују информације које би им омогућиле утврђивање пореза на доходак и имовину. Првим амандманом поље примене је проширено на ПДВ, а другим на акцизе. Трећим амандманом ПДВ више није био обухваћен, а поље примене је проширено и на порез на премије осигурања. Четвртим амандманом измењене су одредбе које се односе на спровођење истовремене контроле и одредбе о тајности података. Петим амандманом из поља примене Директиве искључене су акцизе. Шести амандман узео је у обзир прикључење Бугарске и Румуније Унији. Приликом усвајања претходно наведених амандмана Савет се, између осталог, руководио и Извештајем Радне групе Савета из 2000. године којим су констатоване слабости у примени постојеће регулативе и дате препоруке за побољшање административне сарадње у домену непосредног опорезивања.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> COUNCIL DIRECTIVE of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premiums (77/799/EEC), Official Journal L 336, amended by Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979, Official Journal L 331, Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992, Official Journal L 76, Council Directive 2003/93/EC of 7 October 2003, Official Journal L 264, Council Directive 2004/56/EC of 21 April 2004, Official Journal L 127, Council Directive 2004/106/EC of 16 November 2004, Official Journal L 359, Council Directive 2006/98/EC of 20 November 2006, Official Journal L 363

<sup>9</sup> В.: чл.94 Consolidated Version of the Treaty Establishing the European Community, доступно на: [http://eur-lex.europa.eu/en/treaties/dat/12002E/htm/C\\_2002325EN.003301.html](http://eur-lex.europa.eu/en/treaties/dat/12002E/htm/C_2002325EN.003301.html), 1.4.2011.

<sup>10</sup> В.: Report of the Council Ad Hoc Working Group of 22 May 2000 (FISC 67 – CRI-MORG 183) доступно на: [http://www.abgs.gov.tr/tarama/tarama\\_files/16/SC16EXP\\_Mutual%20assistance%20Direct%20tax.pdf](http://www.abgs.gov.tr/tarama/tarama_files/16/SC16EXP_Mutual%20assistance%20Direct%20tax.pdf), 1.4.2011.

Поставља се питање који су разлози условили доношење ове Директиве од стране Савета Заједнице. Пре свега, не треба изгубити из вида да унутрашње тржиште Уније не само да доприноси реализацији „четири велике слободе“, већ пружа и могућности за различите видове законите и незаконите пореске евазије, која резултира не само губитком буџетских прихода држава чланица, већ доводи и до нарушавања принципа правичног опорезивања и дисторзија у алокацији капитала и услова конкуренције. Директива је донета имајући у виду чињеницу да у многим случајевима интернационална природа проблема значи да су националне мере и сарадња на билатералној основи недовољне у борби против пореске евазије, те се стога интезивнија заједничка сарадња, на којој се базира ова Директива, види као један од могућих начина за решавање овог проблема, посебно у случајевима артифицијелних трансфера добити између компанија смештених у различитим државама чланицама.

Што се тиче опсега примене, Директива 77/799/ЕЕС се примењује на размену информација која ће омогућити надлежним пореским телима држава чланица да остваре правилан разрез и наплату пореза на доходак, капитал и премије осигурања, без обзира да ли је реч о порезу на укупан доходак и капитал или на поједине компоненте дохотка и капитала, укључујући и порезе на добитке остварене располагањем покретном или непокретном имовином, порезе на зараде, као и порезе на увећање вредности капитала. У чл.1 посебно су наведени порези на које се примењује ова Директива, и то за сваку земљу посебно. Важно је истаћи да се размена информација може вршити само између надлежних тела држава чланица, одређених у ст.5, чл.1.<sup>11</sup> Дакле, у начелу, правна помоћ се не би могла тражити од локалних пореских тела, изузев ако постоји посебан споразум о овом питању.<sup>12</sup>

#### **Модалитети узајамне помоћи:**

- Размена информација
- Сарадња пореских службеника држава чланица
- Истовремена контрола (ревизија)

### *1. Размена информација*

Размена информација је, свакако, најважнији вид узајамне помоћи у пореским стварима, уопште, па и у области непосредног опорезивања. Размена информација јавља се у три облика: као размена информација на захтев, спонтана и аутоматска размена информација.

<sup>11</sup> В.: чл.1 Директиве 77/799/ЕЕС доступно на: [http://eurlex.europa.eu/Lex Uri-Serv/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1977L0799:20041224:EN:PDF,1.4.2011](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1977L0799:20041224:EN:PDF,1.4.2011)

<sup>12</sup> Тако, на пример, Белгија је закључила административни споразум са Француском, на темељу којег се информације могу размењивати директно са локалном пореском администрацијом, без посредовања централне администрације.

### *Размена информација на захтјев*

Надлежне пореске власти државе чланице могу захтевати достављање информација које се односе на порезе одређене у чл.1 Директиве, ако се захтев односи на тачно одређени случај. Држава којој је захтев упућен не мора удовољити захтеву, ако држава која је упутила захтев није искористила властите изворе информација пре упућивања захтева за помоћ, сем уколико коришћење властитих извора информација не изазива несразмерне трошкове. Захтев се подноси у писменом облику, а сама размена ће бити продуктивна уколико држава чланица презентује довољно детаљан захтев (нпр.назив и локацију банке или друге финансијске институције у којој обвезник има рачун) са прецизно наведеним информацијама које се траже.

### *Аутоматска размена информација*

У случајевима који се одређују након обављених консултација, билатералних и мултилатералних, државе чланице могу размењивати информације аутоматски, без претходно постављеног захтева. Овај вид размене информација, по правилу, односи се на већи број случајева исте врсте (нпр.исплата прихода попут камата, дивиденди, зарада, ауторских накнада и сл.који се опорезују по одбитку). Овај тип размене података је, чини се, најпродуктивнији, али, истовремено, и најтежи за имплементацију јер, с једне стране, претпоставља постојање споразума којим се одређују случајеви у којима ће се приступити аутоматској размени, а с друге стране подразумева трансфер великог обима података, који да би били употребљиви у држави која прима такве податке, морају бити засновани на пореском идентификационом броју те државе, што се у пракси манифестује као захтев да држава која шаље такве податке мора сакупљати, одржавати и преносити такве податке, засноване на систему који почива на ПИБ-у државе у коју шаље такве податке.

### *Спонтанa размена њодаћака*

Надлежна пореска администрација ће без претходно постављеног захтева проследити информације које поседује надлежној пореској администрацији друге чланице у следећим случајевима: ако надлежно пореско тело државе чланице има основа за претпостављање да ће доћи до губитка пореских прихода у другој чланици, ако порески обвезник остварује пореску олакшицу у једној чланици која би могла да доведе до настанка или повећања пореске обавезе у другој чланици, у случају пословања између повезаних лица путем цена које одступају од тржишних (трансферних цена), у случају да надлежна пореска администрација државе уговорнице

има основа за веровање да би се могле остварити пореске уштеде путем артифицијелних трансфера добити између повезаних лица, те уколико би спонтано достављање информација било основа за правилно утврђивање пореза у другој држави чланици.

Надлежне пореске власти, након обављених билатералних и мултилатералних консултација, могу предвидети и друге случајеве у којима би се прибегавало спонтаној размени информација. У крајњој линији, надлежне пореске власти чланица могу прослеђивати једна другој информације у контексту спонтане размене, и у свим другим случајевима који се односе на порезе предвиђене Директивом 77/799/ЕЕС. Њено основно обележје је неформалност, те у великој мери зависи од дискреционе оцене запослених у пореским администрацијама и од њихове мотивисаности.<sup>13</sup> Самим тим као једно од кључних питања у вези са разменом податак уопште, а посебно у вези са спонтаном разменом података, јесте како повећати мотивацију запослених? Пошто држава која тражи помоћ настоји да увећа своје приходе, сматра се да би дељење „сачуваних“ прихода између државе која тражи и државе која пружа помоћ било адекватно решење, поготово ако се има у виду чињеница да замољена држава у вези са пружањем помоћи има одређене трошкове.<sup>14</sup>

## 2. Сарадња пореских службеника држава чланица

Овај вид правне помоћи има за циљ да оснажи процедуру размене информација које се односе на питања о којим је претходно, на основу члана 9, постигнут билатерални договор. Сарадња се може манифестовати и у непосредном присуству пореских службеника једне земље чланице у другој, с тим да се овом виду сарадње прибегава у специјалним случајевима након постигнутог билатералног договора.<sup>15</sup> Присуство иностраних пореских службеника, нарочито, може бити пожељно у ситуацијама када се пословне евиденције пореског обвезника налазе у земљи којој је захтев упућен, те се непосредним присуством могу обезбедити жељене информације, у најкраћем и најефикаснијем могућем поступку. Битно је нагласити да инострани порески службе-

<sup>13</sup> В.: Н. Arbutina, О. Lončarić-Horvat, *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Zagreb, 2007, str.267-268.

<sup>14</sup> В.: J.J.P. de Goede, *Efficiency of Mutual assistance in a Tax Matters; What is in Name?*, Amsterdam, 2009, стр.8, доступно на: [http://www.eatlp.org/pdf/\\_\\_\\_Paper%20on%20Efficiency-Jan%20de%20Goede.pdf](http://www.eatlp.org/pdf/___Paper%20on%20Efficiency-Jan%20de%20Goede.pdf), 5.4.2011.

<sup>15</sup> Тако је, на пример, споразумом између Данске и Холандије предвиђено да ће се присуство пореских службеника једне уговорнице у другој омогућити само у специјалним случајевима, који посебно укључују случајеве у којима прекограничне трансакције карактеришу неке неправилности, комплексне случајеве у којима би присуство службеника друге уговорнице било нарочито пожељно, случајеве у којима би услед опасности од застарелости присуство иностраних пореских службеника убрзало целокупни поступак и сл.

ници имају право само да присуствују, али не и да сами, за свој рачун, спроводе различита испитивања и истраге. У том смислу прави се разлика између активног и пасивног учешћа иностраних пореских службеника. Чини се да би њихова активнија улога могла повећати ефикасност, премда не треба изгубити из вида да је реч о изузетно осетљивом подручју, где порески суверенитет државе која је омогућила присуство иностраних пореских службеника мора бити поштован.<sup>16</sup> Захтев да се омогући присуство иностраних пореских службеника мора бити поднет у писменом облику.

### 3. Истовремене контроле (ревизије)

Истовремена пореска контрола треба да допринесе ефикаснијој размени информација. Она се појавила као одговор на растуће прекограничне економске трансакције и технолошке могућности које отежавају детектовање пореских утаја и уговарања трансферних цена.<sup>17</sup> Чини се, да се једино путем заједничке и координисане акције могу постићи задовољавајући резултати на терену очувања пореских прихода. Наравно, њено спровођење претпоставља постојање заједничких и комплементарних интереса заинтересованих чланица.

Наиме, када су за пореску ситуацију једног или већег броја обвезника заинтересоване две или више држава чланица, оне се могу договорити да спроведу истовремену пореску контролу, свака на својој територији, размењујући информације до којих су дошли током њеног вршења. Њој се прибегава кад год се процени да ће таква контрола бити ефективнија од пореске контроле коју би спроводила само једна чланица. Надлежно пореско тело једне чланице идентификује пореског обвезника којег предлаже за истовремену контролу, наводећи у захтеву разлоге за такав избор као и временски период у којем треба спровести истовремену пореску контролу. Било би пожељно да током њеног спровођења свака држава чланица има лице које би било одговорно за надзор и координацију активности приликом спровођења контроле.

Чини се да порески органи појединих земаља чланица ретко учествују у поступку истовремене пореске контроле. То је случај са луксембуршким пореским органима. У Шпанији, у периоду од 2003-2006.године, истовремена пореска контрола спроведена је 19 пута, у различитим облицима.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> В.: J.J.P. de Goede, *Efficiency of Mutual assistance in a Tax Matters; What is in Name?*, Amsterdam, 2009, стр.13, доступно на: <http://www.eatlp.org/pdf/Paper%20on%20Efficiency-Jan%20de%20Goede.pdf>, 5.4.2011.

<sup>17</sup> В.: В.Terra, P.Wattel, *European Tax Law*, The Hague, 2008, стр.314.

<sup>18</sup> О томе више у : R. Seer, General report “*Mutual assistance and information exchange*”, Santiago di Compostela, June 2009, стр.19. доступно на: <http://www.eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/TextGeneralReportRomanSeer.pdf>, 4.4.2011.



Поставља се питање ефикасности наведених модалитета правне помоћи у пореским стварима. Чини се да није једноставно дати недвосмислен одговор на ово питање јер сваки од наведених модалитета има властито поље применљивости. Тако, на пример, размена података на захтев јавља се као ефикасан механизам сазнавања информација током пореских контрола или спровођења истрага, аутоматска размена као средство провере пријављивања прихода и остваривања принципа опорезивања у складу са економском снагом, док су истовремене пореске контроле посебно значајне у области посредних пореза, пре свега пореза на додату вредност. У суштини, одабир модалитета правне помоћи треба да се базира на како на циљевима који се желе остварити тако и на трошковима које проузрокује пружање правне помоћи у пореским стварима.

### **Временски период у којем се морају проследити информације**

Како би размена информација било што делотворнија Директива 77/779/ЕЕС прописује да се тражене информације морају доставити надлежној пореској администрацији државе чланице што је брже могуће. Ако се замољена држава сусреће са тешкоћама у прикупљању информација или пак одбије да достави информације, дужна је да о томе обавести чланицу која је тражила помоћ, истовремено указујући на природу препрека, односно разлоге за одбијање. Пракса показује да је временски период у којем се одговара на захтев разликује од земље до земље.<sup>19</sup> С правом се указује да одуговлачење достављања информација ствара озбиљне проблеме и читав процес чини неефикасним.

### **Ограничења приликом размене информација**

Размена информација подлеже одређеним ограничењима која, првенствено, проистичу из захтева за поштовањем суверенитета сваке државе. Наиме, Директива 77/799/ЕЕС не обавезује државе чланице на достављање информација уколико би њихово прикупљање било у супротности за њеним прописима или административном праксом, или уколико би водило одавању комерцијалне, индустријске или професионалне тајне, односно било у супротности са јавним интересом.<sup>20</sup> Директива не штити банкарску тајну, за разлику од пословне (комерцијалне) тајне.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> Тако, на пример, пореска власт у Финској у 85% случајева удовољава захтеву за достављањем информација у периоду од три месеца од момента пријема захтева, док је тај период у Холандији око 6 месеци.

<sup>20</sup> Тако, јавни интерес би био повређен, на пример, у ситуацији када би обезбеђивање информација водило ка изрицању сурових, односно нехуманих казни.

<sup>21</sup> У пракси није лако повући разлику између ова два вида тајни. О томе више: R. Seeger, General report "Mutual assistance and information exchange", Santiago de Compostela, June

Границе размени информација поставља и принцип реципроцитета. Наиме, замољена држава може одбити захтев за достављањем информација ако административна праксу државе која је тражила информације карактерише одсуство узајамности у односима са замољеном државом.

У одређивању граница размене информација, важну улогу имају и права пореских обвезника. Наиме, нека права (нпр. шведско), предвиђају да порески обвезник мора бити обавештен да ће пореска администрација податке о њему доставити иностраним пореским органима. Ово, с једне стране, може успорити сам поступак размене информација, али, с друге стране, смањује могућност достављања погрешних и непотпуних информација, јер се неки подаци најпотпуније могу утврдити у сарадњи са пореским обвезником.

Информације које прими држава чланица на основу Директиве 77/799/ЕЕС третирају се као службена тајна, односно, могу се учинити доступним само:

– лицима која су директно укључена у поступак утврђивања пореза, односно пореске контроле

– лицима која су директно укључена у судске или прекршајне поступке који се спроводе ради правилног и тачног утврђивања пореза

Ако држава чланица која је примила информације сматра да би од њих корист могла да има трећа држава чланица, уз сагласност државе која је пружила те информације, може да их проследи трећој држави чланици.

Једно од питања које треба размотрити у контексту пружања правне помоћи у пореским стварима је и питање трошкова. Преовлађује став да питање трошкова треба разрешити споразумом између државе која тражи и државе која пружа помоћ, али да, у начелу, редовне трошкове треба сносити држава која пружа помоћ, а ванредне (нпр. трошкове спровођења посебних поступака) држава која тражи помоћ. У питању је изузетно осетљиво подручје, с обзиром да се од замољене државе не може захтевати да ангажује безброј службеника само да би испунили захтев државе. Једно од могућих решење било би претходно споменуто дељење прихода.

## **Б) Директива о опорезивању прихода од штедње<sup>22</sup>**

Један од правних инструмената којим се на нивоу Европске уније успоставља систем размене информација је и Директива о опорезивању

---

2009, str.15, доступно на: <http://www.eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/TextGeneralReportRomanSeer.pdf>, 4.4.2011.

<sup>22</sup> Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, Official Journal L 157 of 26 June 2003 amended by Council Directive 2004/66/EC Official Journal L 168, of 26 April 2004, Council Decision 2004/587/EC Official Journal L 257 of 19 July 2004, Council Directive 2006/98/EC Official Journal L 363 of 20 November 2006, доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0048:20070101:EN:PDF>, 31.3.2011.

прихода од штедње у облику камата. Након више од једне деценије, после бројних дискусија, постигнут је политички споразум, те је Савет ЕУ 2003. године усвојио поменути Директиву.<sup>23</sup> Њен циљ је био промовисање опорезивања штедње у облику камата у земљи резидентства пореског обвезника који би се остваривало путем ефикасног система размене информација.<sup>24</sup>

Размена информација почива на принципу да је лице које врши исплату камате (енг.: *paying agent*), односно које осигурава исплату камате за рачун примаоца-стварног корисника (енг.: *beneficial owner*)<sup>25</sup>, који је резидент друге земље чланице, у обавези да достави минимум информација надлежном пореском органу друге земље чланице. Минимум информација које се достављају укључују: податке о резидентству и идентитету стварног корисника, податке о идентитету и адреси исплатиоца камате, податке о банковном рачуну примаоца, о износу исплаћених камата и др. Размена информација је аутоматска и врши се једном годишње, и то у периоду од шест месеци по истеку пореске године за све извршене исплате током те године.

Када је реч о односу између Директиве о опорезивању прихода од штедње у облику камата и Директиве 77/799/ЕЕС, неопходно је имати у виду члан 9 првоспоменуте Директиве који предвиђа да у њој садржане одредбе ни на који начин не дерогирају одредбе садржане у другој Директиви, али, такође, истакнуто је да се члан 8 Директиве 77/799/ЕЕС, неће примењивати на информације које се обезбеђују сходно Директиви о опорезивању прихода од штедње у облику камата.<sup>26</sup>

Чини се да ова Директива у потпуности одговара идеји јачања аутоматске размене података међу чланицама. Углавном се позитивно оцењују ефекти ове Директиве, премда не треба занемарити ни одређене недостатке који се односе на уско одређење појма камате

<sup>23</sup> В.: К. Jestin, *Mutual Legal assistance in Tax Matters-Recent trends and Challenge Ahead*, доступно на: <http://visar.csustan.edu/aaba/Jestin2008.pdf>, 31.3.2011.

<sup>24</sup> Изузетак од наведеног правила предвиђен је за три земље: Белгију, Аустрију и Луксембург, у којима би се задржао порез по одбитку, с тим да би оне 25 % пореских прихода задржале, а 75% трансферисале у земље у којима порески обвезник има резидентство. Оваква одредба ни на који начин не утиче на право ових држава да примају информације о исплаћеним каматама њиховим резидентима из других земаља чланица.

<sup>25</sup> Стварни корисник је особа која ужива корист од неке имовине, супротно правном власнику, који може бити само номинални власник. О концепту стварног корисника: Н. Arbutina, О. Lončarić-Horvat, *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Zagreb, 2007, str. 193-194.

<sup>26</sup> У сваком случају члан 8 није примењив. Наиме, овај члан прописује да државе чланице немају обавезу да достављају информације које би спречиле прикупљање пореза у сопствене сврхе. То имплицира да је ова одредба сасвим неприменљива на предмет који се регулише Директивом о опорезивању прихода од штедње.

### III ПРАВНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА У ОКВИРИМА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ У ОБЛАСТИ ПОСРЕДНОГ ОПОРЕЗИВАЊА

Савет ЕУ је октобра 2003.године усвојио Уредбу 1798/2003/ЕС о административној сарадњи на подручју ПДВ-а<sup>27</sup> чијим се доношењем успоставио јединствени правни оквир за административну сарадњу у овом домену. Поставља се питање шта је изискивало њено доношење и потискивање постојеће регулативе ( Уредбе 218/92/ЕС о административној сарадњи у области ПДВ-а и Директиве 77/799/ЕС о узајамној административно-техничкој помоћи надлежних пореских органа). Већина се слаже да је, у великој мери присутна, пореска утаја један од кључних разлога за доношење ове Уредбе.<sup>28</sup> Наиме, систем заснован на Уредби из 1992.године и Директиви из 1977.године, чини се, да није удовољавао захтевима који проистичу из високог степена интеграције савремених економија на унутрашњем тржишту Уније.

Овом Уредбом се олакшава размена информација тако што се регулише временски период у којем се морају обезбедити информације, могућности за употребу достављених информација, процедуре и ситуације у којима се може одбити захтев за достављањем информација, облик захтева за достављање информација, управљање информацијама које се размењују са нечланицама и др. Поред тога, олакшава и контролу у области ПДВ-а тако што садржи одредбе којима се даје овлашћење једној држави чланици да захтева спровођење истраге од стране надлежних пореских органа друге државе чланице, или пак присуство пореских службеника током контроле у другој чланици и др. Нова регулатива, такође, обезбеђује непосреднији контакт између пореских инспектора различитих држава чланица. Управо се за овај непосредни контакт сматра најбољим начином за остваривање ефикасне и брзе размене информација међу државама чланицама.

Уредба 1798/2003/ЕС предвиђа четири основна облика размене информација: размену на захтев, спонтану размену, размену у вези са интра-комунитарним трансакцијама и размену информација у вези са електронски пруженим услугама. Акцент је стављен на спонтану размену информација.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Council Regulation No.1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation No. 218/92, Official Journal L 264 of 15 October 2003.

<sup>28</sup> В.: VAT and Administrative Cooperation доступно на: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/mutual\\_assistance/vat\\_administrative\\_regulation/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/vat_administrative_regulation/index_en.htm), 31.3.2011.

<sup>29</sup> В.: Г. Илић-Попов, *Пореско право Европске уније*, Београд, 2004, стр.181-182.

У контексту размене информација у вези са интракмунитарним трансакцијама (трансакције које за предмет имају испоруку добара и пружање услуга на подручју Уније), веома је важно споменути Систем за размену података о ПДВ-у (енг.: *Value Added Tax Information Exchange System-VIES*) који омогућује директну размену података електронским путем националних тела надлежних за ПДВ, а унутар временских ограничења утврђених релевантном законском ЕУ регулативом. На тај начин омогућено је праћење и надзор трансакција које подлежу ПДВ-у унутар Уније и откривање могућих неправилности. Поред тога, овај систем је веома важан и за пореске обвезнике, с обзиром да им омогућује верификацију ПДВ идентификационог броја пословних партнера из других држава чланица. Иако су у првом плану предности, истиче се и да овај систем карактерише велики број грешака и да садржи сувишне информације, те да би требало да ради брже и да укључује трансакције везане за услуге, а не само добра.

Од 2003.године Уредба обезбеђује додатне мере неопходне за регистрацију иностраних обвезника који врше електронске услуге (тзв.е-услуге) грађанима Европске уније, као и дистрибуцију ПДВ рачуна надлежним пореским телима држава чланица у којима су добра и услуге заиста испоручене, односно извршене, у складу са начелом одредишта робе.<sup>30</sup>

Други важан инструмент који подстиче административну сарадњу на подручју ПДВ-а је програм *Fiscalis 2007* који су Европски парламент и Савет ЕУ објавили у виду Одлуке бр.2235/2002/ЕС<sup>31</sup>. Његов основни циљ био је да се побољша функционисање система опорезивања на унутрашњем тржишту Уније, повећањем сарадње између надлежних пореских администрација побољшањем система електронске размене података, сарадњом у истрагама, организовањем семинара за обучавање пореских службеника и сл. На подручју ПДВ-а програм је дизајниран како би се омогућило пореским администрацијама држава чланица постизање високог степена усаглашености стандарда приликом имплементације регулативе која се односи на ПДВ, а самим тим и уједначавање административне праксе у овој области.

<sup>30</sup> У складу са постојећим системом ПДВ-а у Унији, интракмунитарне испоруке - добара и услуга су опорезиве у држави одредишта, уколико је испорука извршена пореском обвезнику у другој држави чланици. Због тога, пореском обвезнику мора бити омогућено да брзо и једноставно провери да ли такав статус има и лице коме врши испоруку као и његов порески идентификациони број. Самим тим успостављање и одржавање електронског система о ПДВ обвезницима постаје императив ефикасног опорезивања ПДВ-ом.

<sup>31</sup> Decision No 2235/2002/EC of the European Parliament and of the Council. В.: О програму *Fiscalis* на: [http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga\\_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=en&type\\_doc=Decision&an\\_doc=2002&nu\\_doc=2235,31.3.2011](http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=en&type_doc=Decision&an_doc=2002&nu_doc=2235,31.3.2011).

Правну основу административне сарадње на подручју акциза представља Уредба бр.2073/2004<sup>32</sup> која поред размене информација на захтев и спонтане размене информација предвиђа и размену информација у вези са интракомунитарним трансакцијама које за предмет имају акцизне производе. Последњи наведени вид размене подразумева постојање одговарајућих електронских база података (SEED, MVS, EWSE, EMSC) које омогућавају размену информација о произвођачима и трговцима акцизном робом.<sup>33</sup>

#### IV МУЛТИЛАТЕРАЛНИ ИНСТРУМЕНТИ ПРАВНЕ ПОМОЋИ ВАН ОКВИРА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

##### *Бенелукс конвенција*

Један од најранијих инструмената мултилатералне сарадње у пореским стварима је Бенелукс конвенција потписана у Бриселу 1952.године. Овом конвенцијом обезбеђује се помоћ приликом утврђивања свих посредних и непосредних пореза, укључујући и локалне порезе држава потписница (Белгија, Холандија и Луксембург).

##### *Нордијска конвенција*

Од 1972.године, када је Нордијска конвенција о узајамној помоћи у пореским стварима ступила на снагу, до данас, Нордијске земље су интезивно радиле на заједничком супротстављању међународној пореској евазији. Последње измене извршене су 1989.године. Овом конвенцијом државе потписнице се обавезују да ће једна другој пружити административну помоћ у пореским стварима а која се састоји у достављању докумената, информација, помоћ у утврђивању и прикупљању пореза и сл. Конвенција се односи на широку скалу пореза.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Council Regulation (EC) No 2073/2004 of 16 November 2004 on administrative cooperation in the field of excise duties, OJ L 359/1 of 4 December 2004, доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:359:0001:0010:EN:PDF>, 5.4.2011.

<sup>33</sup> SEED-System for Exchange of Excise Data, EWSE-Early Warning System for Excise, MVS- Movement Verification System, EMCS-Excise Movement and Control. Систем EMCS у примени је од 1.јануара 2011.године. У питању је компјутеризовани систем који који омогућује мониторинг над акцизном робом за коју је одобрено одлагање плаћања акциза. О томе више на: <http://www.revenue.ie/en/tax/excise/emcs/excise-movement-control-system-emcs-overview.html>,31.3.2011.

<sup>34</sup> В.: чл. 2 Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 7 December 1989, доступно на: <http://www.itdweb.org/documents/NOR-DIC%20MUTUAL%20ASSISTANCE%20CONVENTION.pdf>, 29.3.2011

*Конвенција о узајамној административној помоћи у пореским стварима*

Руковођени успехом Нордијске конвенције Савет Европе и ОЕЦД израдили су нацрт Конвенције о узајамној административној помоћи у пореским стварима 1988. године, чије су потписнице биле земље чланице ОЕЦД-а и Савета Европе.<sup>35</sup> Ова конвенција је донета имајући у виду чињеницу да је међународна мобилност људи, капитала, роба и услуга условила потребу за што тешњом сарадњом између надлежних пореских власти како би се у што је могуће већој мери сузио простор за закониту и незакониту евазију пореза.

У преамбули ове Конвенције је истакнуто да једино координисана акција пореских органа различитих земаља може допринети борби против пореске евазије, али истовремено и лакшем утврђивању пореске обавезе и заштити права пореских обвезника, укључујући и заштиту од дискриминације и двоструког опорезивања.

Конвенција садржи 32 члана, примењује се на све посредне и непосредне порезе, доприносе за обавезно социјално осигурање, али не и на царине. Административна помоћ укључује размену информација (на захтев, спонтану и аутоматску), помоћ у утврђивању пореза, укључујући и мере обезбеђења пореског захтева и достављање докумената. Конвенција садржи и правила посвећена условима под којима се помоћ пружа, услове под којима је могуће одбити тражену помоћ, правила о очувању тајности података, имплементацији Конвенције итд. Посебно важна одредба садржана је у члану 27 Конвенције. Наиме, овај члан предвиђа да видови помоћи у пореским стварима, предвиђени овом Конвенцијом, не ограничавају нити су ограничене, на било који начин, правила о пружању правне помоћи садржане у постојећим или будућим правним инструментима који се односе на сарадњу у пореским стварима. Такође је истакнуто да упркос правилима садржаним у Конвенције, уговорне стране које су чланице Европске уније у узајамним односима ће примењивати правила која су на снази у Унији.<sup>36</sup>

## V ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Узајамна помоћ у пореским стварима јавља се као кључни елемент у борби против законите (нелегитимне) и незаконите пореске евазије, те сто-

<sup>35</sup> Поред тога што је отворена за потписивање земљама чланицама Савета Европе и ОЕЦД-а, ова Конвенција регулише и односе у пружању узајамне административне помоћи у пореским стварима између наведених земаља и трећих земаља. В.: Annex A, Annex B Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, доступно на: <http://conventions.coe.int/treaty/en/Treaties/Html/127-1.htm>, 30.3.2011.

<sup>36</sup> В.чл.27. Конвенције

га многе међународне организације раде, дуги низ година, на овој проблематици. Но, чини се да тај рад није окончан. Стварање унутрашњег тржишта Уније довело је до повећања како прекограничних трансакција, с једне стране, и могућности за пореску евазију, с друге стране. Самим тим постало је неопходно да се спроводи континуирана модернизација правних инструмената узајамне правне помоћи, како би се стало на пут настојањима пореских обвезника да минимизују пореско оптерећење, што је и карактерисало регулативу ЕУ последњих година. Чини се да се само координисаном акцијом пореских администрација држава чланица могу постићи задовољавајући резултати.

Као што је приказано у раду, узајамну правну помоћ у пореским стварима карактерише плуралитет извора. Све то доприноси непрегледности, донекле спутава и пореске обвезнике и пореске администрације и поставља питање односа између наведених извора. Поред наведених, у оквиру ЕУ, одређени значај имају и неки други, непорески извори, као на пример Европска конвенција о узајамној помоћи у кривичним стварима, Европска конвенција о екстрадицији и сл. Да ли ова „хиперпродукција“ извора води ка неефикасности? Чини се да је одговор позитиван. Ситуацију додатно компликује и чињеница да за неке земље важе другачији режими у погледу система размене информација, па је, стога, и у Предлогу Директиве 77/799/ЕЕС истакнуто да је неопходно изградити односе поверења између чланица креирањем истих правила, права и дужности за све чланице.

Несумњиво је да се, последњих година, узајамна помоћ све више ослања на постојање одговарајућих електронских база података и електронску размену података. Због тога је неопходно помоћи мање развијеним земљама да развију своје административне капацитете тако да пуноправно и активно могу учествовати у овом процесу.



*Свјетана Свјетковић, Assistant  
Faculty of Law Novi Sad*

## **Basic Legal Instruments of Mutual Assistance in Tax Matters in European Union**

### *Abstract*

This paper presents the basic legal instruments of mutual assistance in tax matters in the field of direct and indirect taxation in European union, forms of mutual assistance and its importance in fight against international tax evasion and international double taxation. Namely, processes of globalization and liberalization, in terms of taxation in accordance with the principle of worldwide income, have meant that information that is available to a tax administration is not enough to correctly determine tax liability. In such situations states can rely on mutual assistance which may be manifested as exchange of tax information, collaboration by officials and simultaneous controls.

Key words: mutual assistance in tax matters, exchange of tax information, collaboration by officials, simultaneous controls, European union.