

*Цвјетана Цвјетковић, асистент
Универзитета у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду*

МЕРЕ ПРОТИВ ШТЕТНЕ ПОРЕСКЕ КОНКУРЕНЦИЈЕ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ¹

Сажетак: Предмет анализе овог рада су мере против штетне пореске конкуренције у Европској унији. Разматрање овог питања захтева прелиминарно објашњење самог појма штетне пореске конкуренције и његово разграничење од правичне или фер пореске конкуренције. У раду је приказан и став органа Европске уније у погледу пореске хармонизације, односно конкуренције, као и улога коју Европски суд правде има у борби против овог феномена.

Кључне речи: пореска хармонизација; пореска конкуренција; штетна пореска конкуренција; Европска унија;

І УВОДНА РАЗМАТРАЊА

У финансијској литератури не постоји јединствен став у погледу тога да ли је пореска хармонизација неопходан услов за несметано функционисање унутрашњег тржишта Уније. Но, чини се да ипак преовлађује становиште да несметано функционисање унутрашњег тржишта Уније не захтева потпуну хармонизацију пореских система држава чланица, односно преовлађује становиште да се одређене разлике могу толерисати све дотле док не представљају препреку за остваривање четири основне слободе. Дакле, већина финансијских теоретичара се слаже да су превелике разлике у погледу пореских система држава чланица некомпатибилне са унутрашњим тржиштем Уније, па се одређени степен пореске хармонизације јавља као неминовност.²

¹ Рад је посвећен пројекту "Теоријски и практични проблеми стварања и примене права (ЕУ и Србија)", чији је носилац Правни факултет у Новом Саду.

² О аргументима за и против пореске хармонизације, односно конкуренције Вид. Гордана Илић-Попов, „Пореска хармонизација у оквирима европске интеграције“, *Индустрија* 4/2008, 69-77.

Процес глобализације је утицао на појаву конкуренције у скоро свим областима друштвеног живота, при чему пореска област није изузетак. Наиме, пореске власти широм света, посебно у мање развијеним земљама, настоје да путем разноразних пореских подстицаја постигну већи степен конкурентности својих привреда. Стога, под окриљем Организације за економску сарадњу и развој (у даљем тексту: ОЕЦД) и Европске уније, постоје одговарајуће иницијативе за супротстављање штетној пореској конкуренцији.

Настанку штетне пореске конкуренције у оквирима Европске уније допринело је, пре свега, уклањање пореских, техничких, административних и других баријера, као и лакоћа премештања капитала из једне у другу државу чланицу. Наиме, у таквом окружењу многе државе су смањиле ниво пореског оптерећења, посебно када је реч о мобилним факторима производње, како би постале привлачне за инвеститоре. У томе нарочито предњаче „новије“ чланице.

Пре детаљнијег разматрања мера против штетне пореске конкуренције, неопходно је нагласити да је пожељно да државе чланице покушавају привући економске активности на своје територије тако што ће бити порески ефикасније од других, у смислу да нуде оптималан ниво јавних услуга уз најмањи могући ниво пореског оптерећења. Таква пореска конкуренција је у начелу добра јер „тера“ државе на постизање већег степена ефикасности. У том случају, реч је о „здровој“, „правичној“ или „фер“ пореској конкуренцији. Међутим, пореска конкуренција може попримити и другачији облик, тј. може добити облик тзв. неправичне, односно штетне пореске конкуренције (енг. *harmful tax competition, unfair tax competition*).

II ШТЕТНА ПОРЕСКА КОНКУРЕНЦИЈА

Дефинисање штетне пореске конкуренције заслужује посебну пажњу, јер се само прецизним дефинисањем могу усвојити адекватне мере за њено сузбијање. Уопштено говорећи, овај феномен обухвата пореске мере које усваја једна држава, а које имају јасан и недвосмислен утицај на место обављања економских делатности,³ односно у најопштијем смислу овај феномен се своди на унапређивање конкурентске позиције једне државе, путем смањивања пореског оптерећења, како би се привукле или задржале економске активности. Међутим, прецизније одређивање појма штетне пореске конкуренције захтева да се у дефиницију укључи и елемент "посто-

³ Вид. Дејан Дабетић, *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања*, Београд 2008, 33.

јања специјалних пореских режима који одступају од опште пореске структуре“. У извештају ОЕЦД-а који је био посвећен неправичној пореској конкуренцији из 1998. године, идентификовани су критеријуми на основу којих се може препознати систем штетне пореске конкуренције. Полазни критеријум представља постојање нулте стопе или веома ниских пореских стопа. Као остали важни критеријуми наводе се: одсуство транспарентности приликом опорезивања, одсуство спремности за разменом информација и постојање специјалних пореских режима који не утичу на национално тржиште (енг. „ring fencing“ regimes). Поред наведених, кључних критеријума, постоје и други који могу послужити за идентификацију неправичних пореских режима, као што су: вештачко одређивање пореске основице, непоштовање међународно прихваћених стандарда о трансферним ценама, изузимање иностраног извора прихода у држави резидентства, приступ широкој мрежи уговора о избегавању двоструког опорезивања итд.⁴

Предузимање мера против штетне пореске конкуренција на нивоу Европске уније се, углавном, образлаже потребом да се обезбеди несметано функционисање унутрашњег тржишта Уније, али и потребом заштите буџетских прихода држава чланица, и то оних из којих су се преместиле привредне активности у порески повољније режиме. Смањени прилив буџетских средстава, услед "одлива" привредних активности, може довести до повећаног оптерећења немобилних, односно мање мобилних фактора, у поређењу са капиталом. Осим тога, штетна пореска конкуренција може водити и тзв. *џрци ка дну*, односно ка све већем снижењу пореских стопа и, као последици тога, могућем смањењу нивоа и квалитета јавних услуга.

Званичан став органа Европске уније јесте да порески диспаритети између држава чланица морају бити уклоњени, како би се постигла оптимална алокација фактора производње унутар Уније. Тако, Саопштење Комисије, под називом *Ка унутрашњем тржишту без пореских препрека* (енг. *Towards Internal Market without Tax Obstacles*), у први план ставља позитивне ефекте пореске хармонизације по националне економије држава чланица.⁵ Наиме, у њему је наглашено да би пореска хармонизација довела до смањења административних трошкова, повећања ефикасности и транспарентности пореских система. Међутим, у последњим актима органа Европске уније који се односе на ову проблематику, указано је и на неке „умерене користи од пореске конкуренције“, односно у њима су нагла-

⁴ Вид. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD, Paris 1998, 27-34.

⁵ Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and the Economic and Social Committee - *Towards an Internal Market without Tax Obstacles*, Commission of the European Communities, COM (2001) 582 final, Brussels, 23. 10. 2001.

шени и одређени „позитивни аспекти правичне пореске конкуренције“. ⁶ Дакле, званичан став органа Европске уније је да несметано функционисање унутрашњег тржишта не подразумева потпуну нивелацију конкурентских услова, а најмање пореских услова. ⁷ На основу свега изнетог, јасно је да се мора пронаћи права мера између две неприхватљиве крајности - потпуне пореске хармонизације и штетне пореске конкуренције.

Важно је нагласити да чак и постизање задовољавајућег степена пореске хармонизације у оквирима Европске уније неће решити проблем штетне пореске конкуренције у односима са нечланицама које ће путем преференцијалних пореских режима и даље покушавати да привуку, односно задрже капитал на својим територијама јер, због своје изражене мобилности, капитал најинтензивније реагује на разлике у погледу нивоа пореског оптерећења. Ако се посматра фактор рада, висококвалификована радна снага је далеко мобилнија.

III МЕРЕ ПРОТИВ ШТЕТНЕ ПОРЕСКЕ КОНКУРЕНЦИЈЕ У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ

Тек током 80-тих година 20. века, када је неколико држава чланица увело повољне пореске режиме, почело се размишљати о предузимању одговарајућих мере против штетне пореске конкуренције. У тзв. *Рудинџовом извештају* из 1990. године, као и на неформалном састанку министара финансија држава чланица, који је одржан у Верони 1996. године, указано је на потребу координације активности држава чланица у фискалној области, како би се умањиле дисторзије на унутрашњем тржишту. ⁸ Међутим, активности органа Европске уније нису се зауставиле на томе. Потреба да се приступи штетној пореској конкуренцији на јединствен начин утицала је на то да 1997. године Комисија упути Савету и Парламенту Саопштење под називом *Ка њореској координацији у Европској унији* (у даљем тексту: Саопштење). ⁹ У њему су, у циљу супротстављања штетној пореској конкуренцији, формулисани следећи предлози:

- доношење одговарајућег кодекса који би се примењивао приликом опорезивања пословних активности;
- доношење одговарајућег саопштења о државној помоћи;

⁶ Wolfgang Schön, *Tax Competition in Europe*, General Report, IBDF, Amsterdam 2003, 6.

⁷ *Ibid.*, 7.

⁸ Вид. Снежана Стојановић, „Неправична пореска конкуренција у Европској унији“, *Сврани њравни живои* 2/2009, 140-141.

⁹ Вид. *Towards Tax Co-ordination in the European Union - A Package to Tackle Harmful Tax Competition*, Commission of European Communities, Brussels, 1997.

- елиминација дисторзија приликом опорезивања прихода од капитала и уклањање пореза по одбитку на камате и ауторске накнаде исплаћене у односима између повезаних компанија;

- елиминација дисторзија у области индиректног опорезивања;

У самом Саопштењу је указано да у борби против штетне пореске конкуренције кодекс посвећен опорезивању пословних активности треба да има централну улогу, с обзиром на то да би његово доношење спречило стварање дисторија и ерозију пореске основице. Међутим, и у области посредних пореза, посебно приликом опорезивања енергената, постоји опасност од штетне пореске конкуренције, па је у Саопштењу наглашено да је неопходно предузети одговарајуће мере и у овом домену. На основу свега изнетог, очигледно је да су расли притисци да се постигне већи степен координације пореских политика, како би се обезбедило несметано функционисање унутрашњег тржишта Уније. За остваривање наведеног задатка, нужно је и постојање адекватних мера против штетне пореске конкуренције. Важно је нагласити да су наведени предлози доцније преточени у одговарајуће, обавезујуће и необавезујуће, акте органа Европске уније, а неки од њих чине тзв. „пакет“ мера за спречавање штетне пореске конкуренције.¹⁰

1. Кодекс понашања приликом опорезивања пословне активности

Саставни део „пакета“ мера против штетне пореске конкуренције је и Кодекс понашања приликом опорезивања пословне активности (у даљем тексту: *Code of conduct*).¹¹ *Code of conduct* је усвојен од стране Савета министара финансија држава чланица, у облику закључка, па, аутоматски, није реч о обавезујућем акту, већ о акту који има политичку снагу, што значи да непоштовањем принципа правичне конкуренције, настају последице, искључиво, на политичком плану. Његовим усвајањем државе чланице су се обавезале да неће уводити нове пореске мере које доводе до штетне пореске конкуренције. Такође, државе чланице су преузеле обавезу и да ће преиспитати постојећу регулативу и праксу и, по потреби, извршити њихове измене, ако доводе до штетне пореске конкуренције, и то у периоду од две године од дана његовог усвајања, с тим да је пружена могућ-

¹⁰ И у Извештају ОЕЦД-а о штетној пореској конкуренцији дате су препоруке за супротстављање штетној пореској конкуренцији. Оне се сврставају у три групе. Прва група препорука односи се на домаћу легислативу и праксу (нпр. примена законодавства о контролисаној иностраној корпорацији), друга група на примену пореских уговора (нпр. уношење правила о спречавању злоупотребе), док трећа група препорука има за циљ интезивирање међународне сарадње како би се ефикасно супротставило штетној пореској конкуренцији. Вид. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 37-52.

¹¹ Council Conclusions of the ECOFIN council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy, *Official Journal of European Communities C/21* of 1 December 1997.

ност да се овај период продужи, ако тако налажу оправдани интереси (нпр. разумна очекивања пословног сектора).¹² Имајући у виду позитивне ефекте правичне конкуренције, *Code of conduct* тежи откривању само оних мера које доводе до штетне пореске конкуренције. Реч је „о мерама које утичу, или могу утицати у значајној мери на локацију обављања пословних активности унутар Уније и које обезбеђују значајно ниже ефективно пореско оптерећење, укључујући и опорезивање по нултој стопи, од општег нивоа опорезивања у посматраној држави чланици.“ *Code of conduct* покрива и „специјалне пореске режиме који се односе на запослене и који имају, или могу имати, значајан утицај на локацију обављања пословних активности.“¹³ Порези могу утицати на место обављања пословне делатности прописивањем снижених пореских стопа или чак прописивањем нулте пореске стопе, затим путем пореске основице, односно путем различитих изузимања, одбитака итд. Други критеријум за квалификовање пореске мере као штетне („ефективно оптерећење које значајно ниже од општег нивоа опорезивања“) је од суштинске важности за њено идентификовање, јер не постоји ништа лоше ако је порески систем у целини конкурентан. *Code of conduct*, управо због тешкоћа њиховог идентификовања у пракси, као и због потребе за разликовањем од пореских мера које доприносе правичној пореској конкуренцији, наводи следеће карактеристике које квалификују поједину пореску меру као штетну:

- Порески подстицаји су доступни само нерезидентима, и то само у трансакцијама са нерезидентима;
- Порески подстицаји за дату економску активност не утичу на „домаћу“ пореску основицу;
- Порески подстицаји се одобравају чак и у одсуству било какве суштинске економске активности на територији посматране државе;
- Правила за одређивање добити не следе међународно прихваћене стандарде, попут оних установљених у Водичу ОЕЦД-а о трансферним ценама;
- Одсуство транспарентности;¹⁴

Очито је да се штетна пореска конкуренција дефинише на поприлично уопштен начин, иако су доцније дати критеријуми на основу којих се одређена пореска мера може окарактерисати као штетна. Наведено поступање је донекле разумљиво, с обзиром на то да ни у финансијској литера-

¹² Пореске мере у смислу *Code of Conduct*-а обухватају законску и подзаконску регулативу и административну праксу.

¹³ Вид. Council Conclusions of the ECOFIN council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy, *Official Journal of European Communities C/21* of 1 December 1997.

¹⁴ *Ibid.*

тури не постоји сагласност у погледу дефинисања овог појма. Откривање конкурентних пореских мера није проблематично, али је тешко спровести разграничење између правичне и неправичне, односно штетне пореске конкуренције.¹⁵

Code of conduct предвиђа и размену информација као механизам против неправичне пореске конкуренције. Наиме, у њему се истиче да ће државе чланице, у складу са принципима транспарентности и отворености, обавештавати једна другу о постојећим и предложеним пореским мерама које потпадају под поље његове примене.¹⁶ Претходно наведеним се потврђује да су користи од размене информација вишеструке. Наиме, размена информација има изузетно значајну улогу, не само у контексту спречавања штетне пореске конкуренције, него и у контексту борбе против законите и незаконите пореске евазије, па се постизање високог степена сарадње у овој области види као неминовност. Тога су били свесни и органи Европске уније, па су путем обавезујућих аката (директива и уредбе) установљени одговарајући модалитети узајамне помоћи у пореским стварима, укључивши и размену информација.¹⁷

Како тврде поједини аутори, *Code of conduct* нема за циљ да у потпуности оспори конкурентске пореске системе, већ је превасходно усмерен на оне „пореске мере које одступају од уобичајеног пореског система, фаворизујући одређене мобилне активности“.¹⁸

Како би се стало на пут штетним националним пореским мерама, представници држава чланица, предвођени госпођом Примароло (тзв. *Примароло Ђруџа*), објавили су извештај 1999. године у којем су идентификовали укупно 66 националних пореских мера као штетних (40 у државама чланицама, 3 на Гибралтару и 23 у повезаним и зависним територијама). Задатак *Примароло Ђруџе* је био изузетно изазован, посебно ако се има у виду чињеница да су њени чланови, ради идентификације штетних пореских мера, претходно морали одредити практично значење критеријума установљених у *Code of conduct*-у, што није било нимало једноставно. Истовремено, државама чланицама је пружена могућност да се о њима изјасне, што је и забележено у фуснотама овог извештаја. Државе чланице и њихове повезане и зависне територије су након објављивања извештаја

¹⁵ Вид. Claudio M. Radaelli, „The Code of Conduct against Harmful Tax Competition“, *Public Administration* 3 /2003, 513-531.

¹⁶ Council Conclusions of the ECOFIN council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy, *Official Journal of European Communities* C/21 of 1 December 1997.

¹⁷ Вид. Цвјетана Цвјетковић, „Основни правни инструменти узајамне помоћи у пореским стварима Европској унији“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 1/2011, 469-485.

¹⁸ Вид. Ben Terra, Peter Wattel, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2008, 199.

Примароло групе укинуле пореске мере које су оквалификоване као штетне, с тим да је у појединим чланицама процес њиховог укидања у току.¹⁹ *Примароло група* је све штетне пореске мере категоризовала у шест група, и то на следећи начин:

- 1) Штетне пореске мере које се односе на: финансијске услуге, финансијске активности у оквиру групе компаније и ауторске накнаде;
- 2) Штетне пореске мере које се односе на осигурање и реосигурање;
- 3) Штетне пореске мере које се односе на трансферне цене;
- 4) Штетне пореске мере које се односе на холдинг компаније;
- 5) Штетне пореске мере које се односе на изузете и офшор компаније;
- 6) Друге различите штетне пореске мере.²⁰

Већина откривених штетних пореских мера се односила на пореске погодности које су се одобравале иако није постојала суштинска економска активност на територији посматране државе чланице, као и на начин одређивања добити у трансакцијама између повезаних лица.²¹

Проблеми са имплементацијом *Code of conduct*-а настају због његовог необавезујућег карактера. Наиме, чини се да се приликом његовог усвајања ишло линијом мањег отпора, јер је за многе државе било знатно лакше потписати уопштено формулисан, правно необавезујући акт, него се обавезати на предузимање мера путем којих би се елиминисала штетна пореска конкуренција. Претходна констатација важи посебно за земље, попут Холандије, Ирске и Луксембурга, које су, управо, захваљујући повољним пореским режимима доживеле економски процват, па се може закључити да је *Code of conduct* компромис између држава које због „прилива“, односно „одлива“ економских активности имају супротстављене интересе поводом овог питања.

Иако *Code of conduct* спада у тзв. “меко“ право (енг. *soft law*), државе чланице се могу заштитити од штетне пореске конкуренције с позивом на одредбе о државној помоћи које су садржане у Уговору о функционисању Европске уније. Наведене одредбе имају за циљ да спрече нелојалну конкуренцију између држава чланица до које може доћи не само путем директних субвенција, него и путем индиректних, у које се могу сврстати и пореске олакшице. У начелу, државе чланице имају обавезу да обавесте Комисију о свакој мери за коју је могуће да представља меру државне помоћи, како би се утврдило да ли је она компатибилна са унутрашњим тржиштем Уније. Ако држава чланица уведе потенцијално штетну пореску

¹⁹ Вид. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/, 25.4.2013.

²⁰ Вид. В. Terra, Р. Wattel, 113.

²¹ *Ibid.*

меру упркос забрани Комисије, односно без њеног обавештавања, овај орган може покренути поступак против државе чланице пред Европским судом правде. И сам *Code of conduct* помиње ову могућност, тако да је Комисија, на основу њега, издала одговарајуће Обавештење које прописује опште критеријуме за утврђивање да ли одређена пореска мера представља државну помоћ, у оквиру значења које јој даје Уговор о функционисању Европске уније.²² Да би се одређена мера могла оквалификовати као мера државне помоћи морају бити испуњени одређени услови. Прво, њоме се мора обезбеђивати повољан порески третман, и то на селективној основи. Друго, погодност се мора обезбеђивати путем државних средстава, односно на терет државних средстава и, треће, она мора утицати на конкуренцију и трговину између земаља чланица.²³ У овом контексту занимљиво би било споменути случај Ирске која је прописивањем снижене пореске стопе од 10% за произвођачки сектор и сектор финансијских услуга нарушила ова правила. На први поглед овакво решење ствара само дискриминацију између различитих сектора. Међутим, Европски суд правде је утврдио да се у овом случају преференцијални третман нерезидентима обезбеђивао на посредан начин, с обзиром на то да су инострани улагачи имали кључну улогу у наведеним, нискоопорезованим секторима. Дакле, позивајући се на одредбе о државној помоћи предузеле су се мере против штетне пореске конкуренције. Ирска је, иначе, захваљујући привилегованом режиму опорезивања привукла значајан обим инвестиција које су током 90-тих година, у великој мери, допринеле економском развоју ове земље. Тек, након интервенције Комисије, Ирска је напустила систем двојних стопа приликом опорезивања добити компаније, јер је очито било реч о мери која је представљала меру државне помоћи, односно о мери која је представљала део тзв. „штетне стратегије“.²⁴

2. Директива о опорезивању камата и ауторских накнада

Директива о опорезивању камата и ауторских накнада исплаћених у односима између повезаних предузећа смештених у различитим земљама чланицама Европске уније (у даљем тексту: Директива 2003/49/ЕС) представља, такође, део „пакета“ мера у борби против штетне пореске конку-

²² Вид. William Bratton, Joseph McCahery, „Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation“, *Common Market Law Review* 38/2001, 687-688.

²³ Вид. чл. 107 Consolidated version of the Treaty on functioning of the European Union, *Official Journal of the European Union C 326/47*, 26. 10. 2012.

²⁴ Вид. Alexander Haupt, Wolfgang Peters, „Restricting Preferential Tax Regimes to Avoid Harmful Tax Competition“, *Regional Science and Urban Economics* 5/2005, 494-495.

ренције.²⁵ Циљ Директиве 2003/49/ЕС је укидање пореза по одбитку на камате и ауторске накнаде, које су исплаћене у односима између повезаних предузећа, резидената различитих држава чланица, како би се избегло економско двоструко опорезивање наведених категорија прихода и смањили административни трошкови којима су изложене компаније. Примена Директиве 2003/49/ЕС је ограничена само на директан холдинг, односно повезаност која је релевантна са становишта примене Директиве 2003/49/ЕС је директна хоризонтална и директна вертикална повезаност. Важно је напоменути да није најјасније зашто је Директива 2003/49/ЕС укључена у „пакет“ мера у борби против штетне пореске конкуренције, јер она не само да је не спречава, него је чак и охрабрује, односно она обезбеђује идеалне услове да се предности ниских пореских стопа искористе у пуном обиму. За разлику од дивиденди, камате и ауторске накнаде имају карактер одбитне ставке приликом утврђивања пореске основице компаније исплатиоца наведених категорија прихода, па се за исплаћени износ умањује пореска основица у држави извора. Уз то, укидање пореза по одбитку приликом њихове исплате значи да држава извора не остварује приходе ни по том основу, што опет ствара могућности за пореско планирање. Наиме, компаније примаоци камата и ауторских накнада исплаћених у односима између повезаних предузећа сместиће се у оним државама чланицама у којима је добит подвргнута најповољнијем пореском третману.²⁶

3. Директива о опорезивању прихода од штедње у облику камате

Поштовања начела банкарске тајне може довести до штетне пореске конкуренције. Наиме, поједине јурисдикције привлаче новчана средства на своје територије, управо, због поштовања овог начела. Стога је Директива о опорезивању прихода од штедње у облику камате, такође, један од елемената „пакета“ мера у борби против штетне пореске конкуренције (у даљем тексту: Директива 2003/48/ЕС).²⁷ Директива 2003/48/ЕС је била и један од првих правних инструмената којим се на нивоу Европске уније успоставио систем размене информација. Након више од једне деценије, после бројних дискусија, постигнут је политички договор, те је Савет 2003. године усвојио Директиву 2003/48/ЕС. Њен основни циљ је промовисање опорезивања прихода од штедње у облику камата у земљи резидентства

²⁵ Вид. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member states, *Official Journal L 157* of 26 June 2003.

²⁶ B. Terra, P. Wattel, 301.

²⁷ 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.

пореског обвезника, и то захваљујући ефикасном систему размене информација.²⁸ На Самиту одржаном 2000. године државе чланице су се сложи-ле да се у поступку преговора о придруживању неће предвиђати изузеци од обавезе размене информација за нове земље чланице.²⁹

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*)³⁰ резидента друге земље чланице, у обавези да достави податке о резидентству и идентитету стварног корисника, податке о идентитету и адреси исплатиоца камате, податке о банковном рачуну примаоца, као и податке о износу исплаћених камата надлежном пореском органу земље свог резидентства, а надлежни порески орган у земљи исплатиоцевог резидентства аутоматски треба да достави информације надлежном пореском органу земље примаоцевог резидентства. 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. Директива 2003/48/ЕС је успоставила прелазни режим за три земље: Аустрију, Белгију и Луксембург. Наиме, ове земље током прелазног периода нису обавезне да спроводе аутоматску размену информација. Међутим, то не искључује њихово право да примају информације из других земаља чланица. Прелазни режим је, превасходно, последица настојања споменутих држава да сачувају банкарску тајну. Наиме, наведене земље задржале су право да опорезују по одбитку исплаћене камате по стопи која се постепено повећавала (од 2011. године износи чак 35%). Циљ је био да непријављивање прихода у земљи резидентства стварним власницима постане непривлачно, јер би пријављивањем таквог прихода у земљи свог резидентства остварили право на порески кредит (на име пореза плаћеног у поменутих државама) и право на повраћај (када износ плаћеног пореза премашује износ пореза доспелог по националном праву). Белгија, од 1. јануара 2010. године, примењује режим аутоматске размене информација, тако да, тренутно, једино за Аустрију и Луксембург важи прелазни режим. Дакле, очито је да и земље чланице које су сматране оазом чувања банкарске тајне

²⁸ 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.

²⁹ Sabine Heidenbauer, „The Saving Directive“, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 170.

³⁰ Стварни корисник је особа која ужива корист од неке имовине, супротно правном власнику, који може бити само номинални власник. О концепту стварног корисника: Нргоје Arbutina, Olivera Lončarić-Horvat, *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Zagreb 2007, 193-194.

полако одуступају од овог принципа. Прелазни режим престаће да важи онда када се постигне споразум о примењивању мера које су еквивалентне онима садржаним у Директиви 2003/48/ЕС, са са пет земаља нечланица (Швајцарска, Андора, Лихтенштајн, Монако и Сан Марино), са релевантним повезаним и зависним територијама, као и са САД које морају да се обавезу на размену информација на захтев. Споразуми са државама нечланицама су потписани, као и са већином повезаних и зависних територија и за њих важи исти режим као и за Аустрију и Луксембург.³¹

4. Јединствена пореска основица пореза на добит корпорација

Јединствена пореска основица пореза на добит корпорација унутар Уније омогућила би не само несметано кретање капитала, него и супротстављање штетној пореској конкуренцији. То су, истовремено, и два главна циља Уније у области опорезивања добити компанија, што је и недвосмислено наглашено у Студији о опорезивању компанија на унутрашњем тржишту Уније.³² У њој су представљена четири предлога: опорезивање у домаћој земљи, заједничка (консолидована) пореска основица, „федерални“ порез на добит компанија и јединствена, обавезна пореска основица. Усвајање заједничке (консолидоване) пореске основице би дало добре резултате, посматрано са становишта борбе против штетне пореске конкуренције, али само ако би се земље чланице сагласиле око минималне стопе. Последња два предлога, иако су са теоријске тачке гледишта супериорнија, тешко да ће заживети у пракси јер подразумевају већи степен лишавања пореског суверенитета држава чланица, за шта тренутно не постоји политичка воља.³³ Чини се да није реално очекивати њихову имплементацију ни у ближој будућности, па ако се на нивоу Европске уније жели ефикасније супротставити штетној пореској конкуренцији морале би се применити неке друге мере чија би имплементација била далеко извеснија.

IV ПРАКСА ЕВРОПСКОГ СУДА ПРАВДЕ

Пореска хармонизација у Европској унији остварује се не само путем позитивне интеграције, која подразумева хармонизацију путем директива, него и путем негативне интеграција која значи да Европски суд правде

³¹ Вид. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/rules_applicable/index_en.htm, 29.4.2013.

³² Вид. *Company Taxation in the Internal Market*, Commission Staff Working Paper, COM/2001/582final, Commission of the European Communities, Brussels 2001.

³³ Вид. Г. Илић-Попов, *Пореско њраво Европске уније*, Београд 2004, 133-138.

ставља ван снаге одредбе националног законодавства које представљају препреку за остваривање четири основне слободе. Међутим, Европски суд правде развио је тзв. *Rule of reason* доктрину чија суштина се своди на то да одређена рестриктивна национална мера може опстати ако су испуњени одређени услови. Прво, она се мора примењивати на недискриминаторан начин. Друго, њено постојање мора налагати јавни интерес. Треће, она мора бити погодна за остваривање постављеног циља и, четврто, она може опстати једино уколико је поштовано начело пропорционалности.³⁴

Тако, Европски суд правде је у случају *Cadbury Schweppes* одлучио да законодавство које се односи на контролисане иностране корпорације (енг. *controlled foreign corporations legislation*, у даљем тексту: CFC законодавство), као мера против нелегитимне законите пореске евазије и штетне пореске конкуренције, није компатибилно са правом Уније, односно да је оно несагласно са слободом обављања пословних активности у оквирима Уније. Утврђено је да CFC законодавство може опстати једино ако је усмерено ка „у целости вештачким аранжманима који имају за циљ искључиво избегавање плаћање пореза“. У том смислу, државе чланице имају право да поставе захтеве како би се верификовало постојање „суштинске економске активности“, под условом да ти захтеви не представљају непотребно, тј. сувишно административно оптерећење за обвезнике.³⁵ Из аргументације Европског суда правде јасно се може уочити да примена CFC законодавства неће бити компатибилна са функционисањем унутрашњег тржишта ако се одређени аранжман предузима само како би се искористило ниже пореско оптерећење у другој држави чланици. Дакле, држава чланица не може оправдати постојање CFC законодавства позивајући се на губитак пореских прихода јер је став ЕСП да то не представља „разумно оправдање“ за постојање националне рестриктивне мере.³⁶

V ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Глобализација је поставила велике изазове пред пореске администрације широм света које се суочавају са пореским режимима који циљано теже да привуку финансијске и друге мобилне активности на своје територије, што не само да отвара врата ка нарушавању алокације капитала, него

³⁴ Вид. В. Terra, P. Wattel, 31-34.

³⁵ Вид. *The Impact of Rulings of the European Court of Justice in the Area of the Direct Taxation 2010*, European Parliament, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, Brussels 2011, 84-85.

³⁶ Вид. Vanessa E. Englemair, „The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct taxation“, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 73-74.

ствара и опасност од ерозије националних пореских основица. Званичан став органа Европске уније јесте да штетна пореска конкуренција резултира читавим низом негативних последица, нарочито по финансирање јавних потреба и функционисање заједничког тржишта, па да се, сходно томе, предузимање одговарајућих мера у циљу њеног спречавања јавља као неминовност. Но, чини се да и даље постоје дилеме у погледу исправности таквог става, тим пре што је суштина глобализације управо у конкуренцији. Питање да ли се сме допустити државама да пореским подстицајима, макар се они оквалификовали као штетни, привуку инвестиције на своје територије јер не поседују неке друге компаративне предности и даље остаје отворено. Наиме, с једне стране су негативне последице штетне пореске конкуренције, а с друге стране, чињеница да поједине државе немају пуно тога шта да понуде осим повољног пореског режима, као и чињеница да ће поједине државе упркос одсуству преференцијалног режима привући инвестиције на своје територије, захваљујући неким својим другим обељјима.

Анализа мера против штетне пореске конкуренције на нивоу Европске уније указује на то да оне нису довољно ефикасне. Разлог за то лежи у чињеници да нису све државе подједнако погођене последицама које она изазива и, самим тим, нису довољно заинтересоване да се овај проблем реши на ефикасан начин. Неке чланице, које су успеле, и које и даље успевају да привуку мобилне активности на своје територије, су добитници, док се друге, за које је својствен одлив тих активности, јављају у улози губитника. Ово појачава и пракса Европског суда правде који националне мере које се односе на примену законодавства о контролисаним иностраним корпорација, као једној од мера у борби против штетне пореске конкуренције, често третира као некомпатибилне са функционисањем заједничког тржишта и који губитак пореских прихода не прихвата као оправдање за постојање националне рестриктивне мере.

*Cvjetana Cvjetković, Assistant
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad*

Measures against Harmful Tax Competition in the European Union

***Abstract:** This paper considers measures against harmful tax competition in the European Union. In this paper the author deals with the concept of harmful tax competition and points to the official attitude of the European union in the terms of tax harmonization and tax competition, including fair and harmful tax competition. Because of the consequences of harmful tax competition for the functioning of the Common market, at the level of the European union there are a lot of efforts in order to effectively counter harmful tax competition. This paper also considers the role of the European Court of Justice in the fight against harmful tax competition.*

***Key words:** tax harmonization; tax competition; harmful tax competition; the European Union;*