

Мр Александар Г. Јосимовски
Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ у Скопљу
Правни факултет „Јустинијан Први“ Скопље

ПОРЕСКА САРАДЊА ИЗМЕЂУ ЗЕМАЉА ЧЛАНИЦА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ СА ПОСЕБНИМ ОСВРТОМ НА ДИРЕКТИВУ О АДМИНИСТРАТИВНОЈ САРАДЊИ У ОБЛАСТИ ОПОРЕЗИВАЊА

Сажетак: У процесу интеграције на светском нивоу земље имају могућност избора неколико алтернатива за сарадњу у пореској материји. Земље могу изабрати да не сарађују или могу изабрати неки облик пореске координације. Међутим, због штељиве пореске конкуренције између земаља и најора међународних институција, од свих земаља у свету се захтева сагласност у погледу неког облика пореске сарадње.

Ситуација у Европској унији (даље: ЕУ) је специфична. ЕУ није ни држава ни класична међународна организација, али је због њеног успешне функционисања и преобичајног облика пореске сарадње. ЕУ је покушала да оствари хармонизацију пореске политике земаља чланица, али се земље чланице са њим нису сагласиле. У ЕУ су хармонизовани само посредни порези, док су непосредни порези хармонизовани до нивоа неопходног за одржавање јединствене иржисања. Управо зато правила пореске сарадње у ЕУ добијају на значају.

Предмети рада јесу институције и мере, прописани у најближем инструменту пореске сарадње донео од стране институција ЕУ, као и његов развој и положај у међународном пореском праву. Директиве и уредбе о пореској сарадњи у ЕУ су „пионири“ у овој материји. Оне, најчешће, постоје у складу са стандарде који су касније прихваћени од неких међународних институција - Organisation for Economic Co-operation and Development (ОЕЦД) и United Nations (ОУН).

Циљ рада је да укаже на позитивне и негативне стране пореске сарадње у ЕУ. У време кризе ефикасна пореска сарадња обезбеђује веће приходе земаља, али порески обвезници и пореске администрације имају веће расходе за обављање пореске сарадње који нису уравнотежени.

Кључне речи: узајамна правна помоћ, размена информација, пореска сарадња, порези, Европска унија.

1. Уводне напомене

Савремени свет је све повезанији што пореским обвезницима, поред традиционалних начина инвестирања, олакшава инвестирање и у стране финансијске институције. Велики износи новца остају непорезани и ван фискалне власти резидентне земље уколико порески обвезници не обавесте резидентну земљу о њиховим пореским обавезама.

Међународно регулисање финансијских тржишта и банкарског пословања постало је важан изазов у раду државних органа. Глобализација је смањила регулисање и надзор над овим институцијама због примене фискалног суверенитета на националном нивоу.

Принцип формалне територијалности забрањује земљи да врши истраге у иностранству али, с друге стране, не постоји принцип материјалне територијалности који би забранио повезивање правних последица према националном пореском праву са спољним чињеницама.¹

Други феномен који представља изазов у раду пореских органа је електронска трговина. Све врсте добара и услуга се продају преко Интернета на глобалном нивоу. У односу на претходни период, 2011. године е-трговина се увећала за 19% на 680 милијарди долара, а прогнозе су 963 милијарди долара у 2013. години. Око 15% од е-трговине је међународна трговина у износу од 100 милијарди долара у 2011. години, а пројекције су да ће бити око 150 милијарди долара у 2013. години.² Е-трговина је различита од обичне трговине, којој су прилагођени порези на потрошњу, и представља начин да порески обвезници избегну плаћање пореза.

Јавне финансије су имале централно место у развоју националних земаља. Економске кризе и способност земаља да финансирају јавна добара су мењале политичке поретке кроз историју. Отпочео је, услед тога, процес регулисања финансијских токова на глобалном нивоу.

Регулисање јавних финансија на глобалном нивоу спроводи се пореском хармонизацијом и пореском сарадњом.

Пореска хармонизација је процес у коме владе земаља уговарају уједначење структура њихових пореских система, прецизније врсте пореза које наплаћују, начин разреза и висину пореског оптерећења.³

¹ R. Seer, I. Gabert, General report “Mutual assistance and information exchange” *Annual Congress of European Association of Tax Law Professors – Section B. Mutual assistance and information exchange*, Santiago de Compostela, 2009, p. 3. доступно на: <http://www.eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/TextGeneralReportRomanSeer.pdf>. 3.08.2013.

² R. Azam, “Global Taxation of Cross-border E-commerce Income”, *Virginia Tax Review*, vol.31, No. 6/2012, p. 641.

³ S. Cnossen, Tax Harmonization Issues in the European Community, *The American Journal of Tax Policy*, Vol. 8, No.2/1990, p. 259.

Пореска хармонизација доприноси отклањању разлика у националним пореским системима и омогућује земљама да увећају пореско оптерећење због непостојања међународне пореске конкуренције. Поред тога што је пореска хармонизација позитиван процес, њу обележавају и неке негативне стране:

- Она не узима у обзир различите преференције у националним пореским системима. Опредељење за један порез, пре него за други порез, одраз је политичке, социјалне и економске структуре земље. Разлике у прихватању и наплати различитих пореза упућују на разлике у преференцијама јавног сектора и обиму јавних финансија.

- Јавни сектор би постао спор и неефективан. Хармонизација доприноси да земље буду мање забринуте где и како обезбедити новац за финансирање јавних расхода због недостатка пореске конкуренције.

- Ако је конкуренција добра за ефикасну алокацију ресурса у приватном сектору зар се то не може претпоставити и за међународну пореску конкуренцију и њен ефекат на јавни сектор земаља?⁴

Пореска сарадња представља облик пореске координације земаља, али за разлику од пореске хармонизације, она дозвољава разноликост у пореским системима земаља. Најчешћи облик пореске сарадње је узајамна правна помоћ у пореским предметима.

Посматрано са политичке стране, хармонизација пореских стопа прихода од капитала није могла имати будућност. Такво ограничење националног суверенитета за многе земље било је недопустиво. Размена информација са другим земљама, међутим, не доводи до одрицања земље од њеног националног пореског суверенитета, већ се огледа у помагању другим земљама да примене свој порески суверенитет над својим држављанима.⁵

Пореска сарадња је почела радикално да се мења после 2008. године. Она представља механизам да земље сачувају свој порески суверенитет употребом административних мера за сарадњу, а да ипак негативне последице пореске конкуренције буду заустављене без толико дисторзија као при пореској хармонизацији.

Циљ пореске сарадње је побољшање примене принципа резиденства у опорезивању, према коме предузећа или физичка лица плаћају порезе својој резидентној земљи на све приходе које су остварили било где у свету.

2. Пореска сарадња у Европској унији

У оквиру ЕУ степен пореске сарадње зависи од начина финансирања расхода Уније. Правна наука предлаже три начина финансирања расхода

⁴ S. Cnossen, *ibid*, p. 270.

⁵ M. Keen, J. E. Lighthart, "Information Sharing and International Taxation: A Primer", *International Tax and Public Finance* 13/2006, p. 82.

Уније: 1. доприносима земаља чланица; 2. сопственим приходима Уније - дажбине прикупљене од стране земље чланице преносе се у целини или неким делом на рачун Уније; 3. сопственом пореском јурисдикцијом Европске уније.⁶

ЕУ се до сада финансирала преко доприноса и сопственим приходима. Крајњи циљ је стварање пореске јурисдикције на нивоу ЕУ, а хармонизација пореза је само један „корак“ до тог циља.

Да би ЕУ ефикасније функционисала, обавезни услов је пренос овлашћења са националног нивоа на ниво институција Уније. Земље чланице нису наклоњене идеји преношења пореске власти на ниво ЕУ, као ни хармонизацији пореза јер би то значило губитак фискалног суверенитета. Посредни порези су хармонизовани на нивоу ЕУ преко уредба и директива. Непосредни порези нису у значајној мери хармонизовани и на нивоу ЕУ се могу довести само директиве неопходне за функционисање јединственог тржишта.

Овакво стање ствара слабост пореске политике ЕУ. ЕУ нема овлашћења да спроводи хармонизовану пореску политику, док земље чланице нису у стању да спроведу своје националне фискалне политике јер, због хармонизованих правила економске политике на нивоу Уније, не могу да усвоје издвојене националне мере.⁷

Пореску хармонизацију у целини или хармонизацију пореских стопа на нивоу ЕУ је врло тешко постићи због обавезе једногласног одлучивања за такву пореску политику.

Данас је ЕУ *sui generis* организација. После неколико нивоа регионалне интеграције⁸ ЕУ је достигла степен економске и монетарне уније са усклађеном економском, монетарном и девизном политиком. По уклањању царинске контроле 1992. године⁹, контрола пословних књига пореских обвезника је заменила пореску контролу од стране граничне службе и омогућено је слободно кретање добара, услуга, људи и капитала на подручју ЕУ.

⁶ S. Clossen, Tax Harmonization Issues in the European Community, *The American Journal of Tax Policy*, Vol. 8, No.2/1990, p. 272-273.

⁷ M. Longo, "EU Financial Reform and New Opportunities for European Integration", *Australian International Law Journal*, No.17/2010, p. 174.

⁸ Укупно је 6 стадијума економске интеграције: зона слободне трговине, царинска унија (хармонизована царинска политика), заједничко тржиште (слободно кретање добара, услуга, људи и капитала), економска унија, монетарна унија (једна валута и унифицирана монетарна политика у целој унији) и политичка унија (заједничка спољна граница и војска). Видети: И. Кикеркова, *Надворешна Трговија*, Економски факултет, Скопје, 2008, стр. 119-122.

⁹ Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, *Official Journal of the European Union*, No. L 376, 1991. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1991:376:0001:0019:EN:PDF>, 8.08.2013.

На нивоу ЕУ постоји јединствено тржиште и једна валута у еврозони чему је претходило преношење овлашћења у овој области, и у областима које су са њом повезане, на институције ЕУ. Надлежност ЕУ у фискалној области је ограничена само на ниво неопходан за функционисање заједничког тржишта. То условљава да ЕУ буде осетљива на економске кризе и финансијске шокове. С друге стране, већа пореска координација је обавезна због смањеног капацитета земаља чланица да предузимају ефективне фискалне мере у националном интересу.

Основна идеја при стварању ЕУ тичала се регионалне интеграције која ће сачувати интегритет земаља чланица. Најбитније питање за пореску координацију није како да се најбрже хармонизују порези земаља чланица, него сасвим супротно, колика се разноликост и пореска конкуренција може дозволити земљама, а да то не угрози јединствено тржиште и монетарну и економску унију.¹⁰

Разни аргументи су презентовани како би се поткрепила тврдња да комплетна пореска хармонизација није потребна нити да њу желе земље чланице.¹¹ Међутим, благостање у ЕУ неће се увећати ако пореска структура неке земље чланице наноси штету другој земљи чланици. У теорији се сматра да богатије земље треба да обезбеде економску помоћ сиромашним земљама. Дозвољавање једној сиромашној земљи да, захваљујући њеном пореском систему, профитира на рачун пореских обвезника из богатије земље је, на неки начин, индиректна економска помоћ.¹² С друге стране то је и штетна пореска конкуренција.

Хармонизација пореске основе директних пореза имаће различите ефекте по пореске приходе земаља чланица. Земље чланице које имају широко постављену пореску основу изгубиће пореске приходе услед хармонизације, а земље које имају ужу пореску основу изгубиће могућност привлачења страних инвестиција.

Пореска пракса у федеративним земљама (САД, Канада и Швајцарска) показује да се порески системи појединих земаља или кантона могу међусобно разликовати, а да то не угрожава функционисање заједничког тржишта. Примера ради, у САД 43 од 50 земаља имају свој порез на доходак физичких лица, 45 земаља имају свој порез на добит и 45 земаља и област Колумбија имају своје порезе на потрошњу. Све ове порезе карактеришу различите пореске основе и пореске стопе.¹³

¹⁰ S. Cnossen, Tax Harmonization Issues in the European Community, *The American Journal of Tax Policy*, Vol. 8, No.2, 1990, p. 267.

¹¹ S. Cnossen, *ibid*.

¹² C. Blum, "Sharing Bank Deposit Information With Other Countries: Should Tax Compliance or Privacy Claims Prevail?", *Florida Tax Review*, Vol. 6 No.6 /2004, p. 635.

¹³ S. Cnossen, Tax Harmonization Issues in the European Community, *The American Journal of Tax Policy*, Vol. 8, No. 2/1990, p. 269.

Пореска сарадња је у ери глобализације обавезни услов како би земље чланице повећале своје благостање. Због интеграције на нивоу ЕУ земље чланице нису у стању да пореску сарадњу саме ефикасно правно регулишу. Зато се пореска сарадња у земљама чланицама ЕУ развила на неколико нивоа и преко већег броја мера.

3. Инструменти пореске сарадње између земаља чланица ЕУ

Уколико би размишљале само о свом интересу, земље никад не би размењивале информације. Национални интерес сваке земље би био да не размењује информације и да, захваљујући томе, постане атрактивнија за стране инвеститоре и стекне преимућство у пореским приходима и банкарству. С друге стране, обезбеђивање пореских информација је реципрочна повластица и неопходан услов за функционисање јединственог тржишта и економске уније. Достављање информација другим земљама чланицама обезбеђује реципрочно захтевање информација од тих истих земаља чланица. Земље чланице ЕУ користе неколико међународних инструмената да би размењивале информације и ускладиле пореску сарадњу.

Билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања на доходак и имовину израђени су по Моделу Конвенције ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања.

Ови уговори најчешће садрже одредбу у погледу члана 26. Модел конвенције који прописује размену информација за спровођење националног пореског права или примену уговора о избегавању двоструког опорезивања. Пре 2000. године члан 26. прописивао је само размену података о порезима обухваћеним билатералним уговором израђеним по Модел конвенцији,¹⁴ али данас земље уговорнице могу уговорити размену информација за све порезе које наплаћују.

Члан 27. који регулише помоћ у наплати пореза је, од 2003. године, у саставу Модел Конвенције. Овај члан прописује да земља уговорница може да пружи другој земљи уговорници помоћ у наплати пореза или примени меру обезбеђивања наплате пореза.

Највеће економије у Европској унији су потписале *FACTA* (Foreign Account Compliance Tax Act) уговоре са САД. Француска, Италија, Немачка, Шпанија и Велика Британија су објавиле да ће међусобно размењивати пореске информације прикупљене применом *FACTA* уговора ради обезбеђења

¹⁴ OECD, Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, OECD, Paris, 2012, параграф 10.1 Коментара. Доступно на: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20%282%29.pdf, 6.08.2013.

већег обухвата овим уговорима.¹⁵ Зато ФАСТА уговори постају извор пореске сарадње између земаља чланица ЕУ које су потписале ове уговоре.

Постоје два модела ФАСТА уговора: први модел (међувладин систем) и други модел (једнострано примењив систем). Први модел предвиђа аутоматску размену информација између САД и друге земље уговорнице. Уговори по првом моделу закључени су са Великом Британијом, Француском, Немачком, Италијом и Шпанијом. Други модел обезбеђује обавештавање Службе унутрашних прихода (IRS) о рачунима америчких држављана које раде у другој земљи уговорници. Обавештавање врше одговарајуће финансијске институције. Швајцарска и Јапан су закључили ФАСТА уговоре по другом моделу.¹⁶

У земаљама чланицама ЕУ примењују се неколико мултилатералних конвенција. Најважнија је *Мултилатерална конвенција о међусобној правној помоћи у пореским предметима*. Ова конвенција је отворена за потписивање 1988. године. Измењена је Протоколом из 2010. године и сада је отворена за све земље које желе да постану чланице ове конвенције. Њен обухват је најшири, због тога што прописује примену свих могућих мера за међусобну правну помоћ између земаља и примењује се на све врсте пореза и сличне дажбине, осим царине. До краја августа 2013. године, 23 земаља чланица ЕУ су потписале Мултилатералну конвенцију о међусобној правној помоћи у пореским стварима.¹⁷

Постоје још две регионалне конвенције у области пореске сарадње.

Бенелукс конвенција је споразум између Белгије, Холандије и Луксембурга који регулише међусобну помоћ у наплати пореза. Бенелукс конвенција је потписана 9. маја 1952. године, а ступила је на снагу 1956. године. Ова конвенција је једна од првих конвенција која обезбеђује међусобну помоћ у наплати непосредних и посредних пореза, укључијући и локалне порезе.

Нордијска конвенција о узајамној правној помоћи у пореским предметима ступила је на снагу 9. новембра 1972. године, по извршеној ратификацији од стране Данске, Финске, Исланда, Норвешке и Шведске. Нова Нордијска конвенција је донета 1989. године. Са новом конвенцијом, Фарска острва и Гренланд су постали нови чланови конвенције. Ова конвенци-

¹⁵ OECD, *A Step Change in Tax Transparency*, OECD Report for the G8 Summit Louch Erne, Enniskillen, 2013, p. 5-6. Доступно на: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf, 6.08.2013.

¹⁶ X. Oberson, *Exchange of Information and Cross-border Cooperation between Tax Authorities*, General Report, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 98b, IBFD, Amsterdam 2013, p. 45.

¹⁷ <http://www.conventions.coe.int/Treaty/Commun/ChercheSig.asp?NT=208&CM=8&DF=24/08/2013&CL=ENG>, проверено 05.08.2013.

ја обезбеђује земљама уговорницама размену информација, наплату пореза и доставу докумената.

Иако мрежа пореских уговора није оскудна, они нису најважнији инструменти пореске сарадње. У декларацији број 17., делу анекса финалног документа међувладине конференције за прихватање Лисабонског уговора наведено је да право ЕУ (одлуке Европског суда правде, оснивачки уговори и секундарно право ЕУ усвојено на основу оснивачких уговора ЕУ) има супремацију у односу на националне прописе.¹⁸ Међународне конвенције и споразуми, без разлике да ли је прихваћена монистичка или дуалистичка теорија за примену међународних уговора, су део националног правног система и права и обавезе земаља чланица, које су оне преузеле по међународним уговорима, и морају бити усклађени са правом ЕУ.

4. Акти ЕУ у области пореске сарадње

Најважније *акти* ЕУ у области *пореске сарадње* доноси Савет министара на предлог Комисије и по извршеним консултацијама Европског Парламента и Економско-социјалног комитета сходно члану 113. (хармонизација индиректних пореза да би се обезбедило функционисање јединственог тржишта) и члану 115. (директиве у областима које директно утичу на стварање и функционисање унутрашњег тржишта) Уговора о функционисању Европске уније.¹⁹

Директивама и уредбама врши се позитивна хармонизација пореске сарадње. Негативну хармонизацију пореске сарадње спроводи Европски суд правде својим одлукама, којима отклања неадекватне мере у националном праву неке земље чланице, која не поштује основе заједничког тржишта и наноси штету некој другој земљи чланици или пореским обвезницима.²⁰

Сматрамо да су инструменти позитивне интеграције - директиве и уредбе Савета министара ЕУ важнији за остваривање пореске сарадње на нивоу ЕУ. Они се примењују у свим земљама чланицама и имају предност пред другим међународним уговорима. Одлуке Европског суда правде отклањају неадекватне мере у правним системима земаља чланица, али не предвиђају како да се неко правно питање у тим земљама уреди. „Земља чланица може изменити своје право да би помогла функционисању једин-

¹⁸ Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, Official Journal of European Union C 326, 2012, p. 346. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2012:326:SOM:EN:HTML>, 07.08.2013.

¹⁹ *Ibid*, p. 97.

²⁰ В. Ј. М. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law* 4th, Kluwer Law International, The Hague, 2004, p. 28.

ственог тржишта или може повећати порески терет обвезницима – резидентима и нерезидентима како би сачувала своју пореску базу.²¹

5. Директива о административној сарадњи у области опорезивања

5.1. Историјски развој директиве

По стварању Европске економске заједнице 1958. године и царинске уније 10 године касније, земље чланице ЕЕЗ су приметиле пореску евазију на нивоу заједнице и смањење буџетских прихода услед дисторзије токова капитала. Билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања су постали недовољно средство у борби са новим формама пореске евазије које су попримиле међународни карактер.

Прва директива о узајамној помоћи у области опорезивања је донета 1977. године.²² Ова директива је омогућила да земље чланице узајамно сарађују у процени пореза на доходак и капитал.

Директива је упућивала на размену информација на захтев, аутоматску размену информација, спонтану размену информација и присуство пореских службеника једне земље чланице у другој земљи чланици. Нису постојали временски рокови и директива је прописивала да се размена спроведе „што је брже могуће“²³.

Земље чланице су морале третирати пореске информације као тајну према националном праву. Пореске информације су биле доступне само лицима и органима који су били непосредно укључени у поступак разреза пореза, тј. укључени у судске и административне поступке који су се тичали одређивања висине пореске обавезе.

Када је земља чланица која је захтевала и добила пореску информацију од друге земље чланице, сматрала да је та пореска информација корисна за неку трећу земљу чланицу могла је да је пошаље трећој земљи, по постигнутом споразуму са земљом од које је ту информацију добила.²⁴

Земље чланице нису имале обавезу да размењују информације ако: земља чланица од које су захтеване информације о порезу нема овлашћења, по свом националном праву, да спроведе истрагу и обезбеди такве информације; земља чланица не сме размењивати информације које су по-

²¹ R. Azam, “Global Taxation of Cross-border E-commerce Income”, *Virginia Tax Review*, vol.31, No.6/2012, p. 102.

²² Council Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, Official Journal of the European Communities, No. L 336, 1977. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1977:336:0015:0020:EN:PDF>, 04.08.2013.

²³ *Ibid*, чл. 5, оригинална формулација је ‘Swiftly as possible’.

²⁴ *Ibid*, чл. 7 ст. 4.

словна, трговинска или индустријска тајна, и информације чије би преносење нарушило друштвени поредак. Такође, земље чланице не смеју захтевати информације које оне саме по свом националном праву не могу обезбедити због практичних или правних разлога.²⁵ Наведена ограничења су постали постулати пореске сарадње и саставни део сваког наредног инструмента ЕУ у овој области.

У директиви се прописује да она не ограничава земље чланице и да земље чланице могу применити и друге правне инструменте уколико се њима обезбеђује већи степен пореске сарадње.²⁶

Директива о узајамној помоћи у области опорезивања је била револуционарни корак у области пореске сарадње у ЕУ и опсег њене примене је временом надограђиван. Порез на додату вредност²⁷ је 1979. године укључен у директиву о узајамној помоћи јер је реч о порезу хармонизованом на нивоу ЕУ и делу система сопствених прихода Уније. По хармонизовању акциза и оне су, 1992. године, постале део ове директиве. Формирањем јединственог тржишта 1992. године, директива о узајамној помоћи у области опорезивања је прописивала правила пореске сарадње за посредне и непосредне порезе.

Процес развоја ЕУ је непрекидан процес. Институције ЕУ су 2003. године донеле посебну регулативу о узајамној сарадњи у области пореза на додату вредност и правила о ПДВ су изузета од обухвата ове директиве. Истим амандманом премије осигурања су укључене у директиву. Новина из овог периода је и то што пореска власт може користити информације добијене из друге земље чланице и за разрез других дажбина.²⁸

Са изменом из 2004. године порески орган у одређеној земљи чланице, од које је захтевана нека пореска информација од друге земље чланице, има обавезу да поступа у процесу прикупљања информације као да је та информација том пореском органу потребна.²⁹ Овај амандман је усвојен

²⁵ *Ibid*, чл. 8.

²⁶ *Ibid*, чл. 11.

²⁷ Council Directive 79/1070/EEC amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, Official Journal of the European Communities, No. L 331, 1979. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1979:331:0008:0009:EN:PDF>, 04.08.2013.

²⁸ Council Directive 2003/93/EC amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct and indirect taxation, Official Journal of the European Union, No. L 264, 2003., чл. 1 ст. 4. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:264:0023:0024:EN:PDF>, 04.08.2013.

²⁹ Council Directive 2004/56/EC amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, certain excise duties and taxation of insurance premiums, Official Journal of the European Union, No. L 127, 2004., чл. 1 тач. 2. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:127:0070:0072:EN:PDF>, 04.08.2013.

јер су земље прописивале различита правила у случајевима кад су прикупљале информације за себе и у случајевима кад су прикупљале информације за друге земље. Наведено је условљавало да размена информација траје временски дуже.

Директива је 2004. године обogaћена новим мерама које су олакшале пореску сарадњу. Земље чланице су користиле меру обавештења,³⁰ када су послале обавештења и одлуке о опорезивању њихових пореских обвезника некој другој земљи чланици.

Симултане контроле обвезника користиле су земље чланице у ситуацији када су неки субјекти порески обвезници у обе земље. Оне уговарају независне симултане контроле на њиховим територијама. Када спроведу симултане контроле, пореске јурисдикције започињу размену информација уколико сматрају да је то корисније у односу на ситуацију када једна земља сама испитује пореско стање обвезника.³¹

Савет министара ЕУ је, 2004. године, донео посебну уредбу о пореској сарадњи у области акциза, што је условило да одредбе о акцизама буду укинуте и да више не буду предмет Директиве о узајамној помоћи у области опорезивања.³² После наведених измена директива се примењивала на непосредне порезе и на премије осигурања.

5.2. Директива о административној сарадњи у области опорезивања из 2011. године

У периоду који је уследио по усвајању последњег амандмана директиве о узајамној помоћи, мобилност капитала и пореских обвезника се увећала, а појавили су се и многи међународни финансијски инструменти и деривати. То је допринело да земље не буду у могућности да лако и поуздано утврде пореске обавезе својим обвезницима. Земље чланице су утврдиле да постојање пореске контроле, само на националном нивоу, може да угрози функционисање заједничког тржишта.

Из разлога што једна земља чланица не може успешно управљати својим пореским системом, посебно у области непосредних пореза, без адекватних информација из других земаља чланица, земље су одлучиле да донесу нову директиву и повећају ниво узајамне пореске сарадње.

³⁰ *Ibid*, чл.1 тач. 5. (8а).

³¹ *Ibid*, чл. 1 тач. 5 (8b).

³² Council Directive 2004/106/EC amending Directives 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, certain excise duties and taxation of insurance premiums and 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, Official Journal of the European Union, No. L 369, 2004. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:359:0030:0031:EN:PDF>, 05.08.2013.

Директива о пореској сарадњи³³ примењује се на све порезе уведене у земљама чланицама или у њихово име, као и на порезе уведене од стране територијалних или административних јединица земаља. Ова директива се не примењује на порез на додату вредност, царине, акцизе (ЕУ и земље чланице су за ове порезе донеле посебне прописе за пореску сарадњу) и обавезне доприносе за социјално осигурање.³⁴

Део који регулише органе надлежне за пореску сарадњу је измењен. Претходно је свака земља чланица одређивала централну канцеларију за везе и преко те канцеларије је спроводила целокупну размену информација. Према директиви о пореској сарадњи, осим централне канцеларије за везе, земље чланице могу да одреде и овлашћене органе и лица који директно могу, у оквирима њихових овлашћења, размењивати информације за одређене порезе са органима других земаља чланица.³⁵ Овом изменом омогућено је да већи број органа у једној земљи може добити овлашћење за размену информација а то ће чинити пореску сарадњу бржом и ефикаснијом.

Новине су приметне и у размени информација на захтев. Када земља чланица захтева пореске информације од друге земље чланице, друга земља има обавезу да спроведе истрагу како би дошла до захтеваних пореских информација. Земља чланица, од које су информације захтеване, поступа поштујући правила по којима она спроводи своје истраге у пореским случајевима. Ради ефикаснијег поступања уведени су рокови. Земља чланица, од које су захтеване информације, треба да достави захтеване информације у року од шест месеци од дана пријема захтева. Уколико земља чланица већ поседује захтеване информације и не мора да спроводи истрагу, треба да достави информације у року од два месеца.³⁶ Земља чланица, од које су захтеване информације, има прописану обавезу потврде пријема захтева за размену информација у року од седам радних дана од дана пријема захтева.³⁷ У директиви су прописани и други рокови у циљу сарадње земаља чланица на јасној основи и непостојања недоумица зашто на захтев земаља није одговорено.

³³ Council Directive 2011/16/EC on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, No. L 64, 2011. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EN:PDF>, 05.08.2013.

³⁴ Council Directive 2011/16/EC on administrative cooperation in the field of taxation and - repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, No. L 64, 2011, чл. 2. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EN:PDF>, 05.08.2013.

³⁵ *Ibid*, чл. 4.

³⁶ *Ibid*, чл.7 ст. 1.

³⁷ *Ibid*, чл.7 ст. 3.

Обавезна аутоматска размена информација без претходних услова је најнефективнија мера унапређивања разреза међународне пореске обавезе и борбе са пореском евазијом. Земље чланице ЕУ су, од 1. јануара 2014. године, условљене аутоматски да размењују доступне пореске информације о резидентима других земаља чланица са пореским органима тих земаља.³⁸ Земље ће размењивати доступне информације о зарадама, директорским накнадама, животном осигурању, пензијама, власништву и дохотку од некретнина.

Земље чланице могу одлучити да не захтевају пореске информације о дохотку или капиталу који је испод одређеног нивоа или да не добијају информације од других земаља чланица за одређене категорије дохотка за које је прописана аутоматска размена.³⁹

Комисија ће поднети извештај о аутоматској размени информација пре 1. јула 2017. године са циљем процене трошкова и користи од аутоматске размене и, ако буде потребно, предложиће будуће кораке развоја аутоматске размене информација адекватним предлогом. Савет ЕУ ће, по провери Предлога комисије, утврдити будући обим аутоматске размене информација и да ли после 1. јануара 2017. године земље чланице треба да имају обавезу да обезбеђују податке другим земљама чланицама за најмање три од почетно предвиђених пет категорија дохотка и да прошире обухват размене информација за дивиденде, капиталне добитке и ауторске хонораре.⁴⁰

Аутоматска размена ће се спроводити најмање једном годишње и то у року од шест месеци од краја године у којој су информације постале доступне.⁴¹

Ова директива не ограничава земље чланице. Уколико земља чланица уговори ширу аутоматску размену информација са неком од земаља чланица, путем билатералног или мултилатералног уговора, мора о томе обавестити Комисију и обезбедити уговорне повластице за све остале земље чланице.

Земље чланице имају обавезу спонтане размене пореских информација кад постоји губитак пореских прихода друге земље чланице, а прва земља чланица поседује доступне информације корисне за другу земљу.

Директива о пореској сарадњи утврђује за земље чланице, које имају корисне пореске информације, рок од месец дана да доставе те информације другој земљи чланици.⁴² Земља, која је примила информације спонта-

³⁸ *Ibid*, чл. 8 ст. 1.

³⁹ *Ibid*, чл. 8 ст. 3.

⁴⁰ *Ibid*, чл. 8 ст. 5.

⁴¹ *Ibid*, чл. 8 ст. 6.

⁴² *Ibid*, чл. 10.

ном разменом, треба да потврди пријем информација у року не дужем од седам радних дана од дана пријема информација. Са увођењем рокова у спонтаној размени информација, ова мера постаје ефикаснија и обезбеђује више корисних информација за земље које те информације добијају.

Директива обезбеђује могућност уговарања присуства пореских службеника једне земље чланице у канцеларијама пореског органа друге земље чланице ЕУ, као и учешће пореских службеника у пореским истрагама на територији друге земље чланице ЕУ. Директива прописује специфичност: порески службеници из иностранства испитују пореско стање у некој земљи чланице, несарадња лица са њима изједначена је са несарадњом са домаћим пореским властима.⁴³

Директива прописује и симултане контроле и захтеве у погледу обавештења, који могу бити врло корисни за земље чланице у процесу утврђивања и наплате пореза.

Земље чланице су обвезне да обезбеде информације о исходу пореског поступка другој земљи од које је пореска информација била захтевана, уколико је она то затражила. Земља чланица која је добила информацију треба да обавести другу земљу чланицу о исходу пореског поступка за који је информација искоришћена, не касније од три месеци од званичног краја поступка.⁴⁴

Када је захтевана информација о исходу пореског поступка аутоматском разменом, земља ће послати информације о исходу најмање једном годишње.⁴⁵

Иако су информације које земље чланице размењују тајне, оне их могу користити како би утврдиле и наплатиле друге порезе и дажбине прописане у Директиви 2010/24/ЕУ о узајамној помоћи у наплати пореза и других дажбина, као и за разрез и наплату обавезних социјалних доприноса.⁴⁶ Ако то дозвољавају правни прописи двеју земаља чланица пореске информације се могу користити и у друге сврхе.⁴⁷

У Директиви је прописано да земља не може одбити захтев за правну помоћ само због тога што не постоји домаћи порески интерес или зато што је информација у власништву банке или друге финансијске институције, или је информација везана за власништво обвезника над стварима.

⁴³ Council Directive 2011/16/EC on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, No. L 64, 2011, чл.11 ст. 2. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EN:PDF>, 05.08.2013.

⁴⁴ *Ibid*, чл. 14.

⁴⁵ *Ibid*, чл. 14 ст. 2.

⁴⁶ *Ibid*, чл. 16 ст. 1.

⁴⁷ *Ibid*, чл.16 ст. 2.

Са овим ограничењем права на тајност података обвезника, земље могу лакше утврдити истинито пореско чињенично стање али то угрожава право пореских обвезника на приватност и тајност.⁴⁸

Директива о пореској сарадњи подиже међународну пореску сарадњу на виши ниво у поређењу са осталим међународним инструментима. Време ће показати да ли ће то донети боље стање за земље и Унију. Правила ове директиве омогућују бољу наплату пореза, али узрокују и веће трошкове пореских органа. Правила поступања пореских органа нису хармонизована на нивоу ЕУ и капацитет ових органа није исти у свим земљама чланицама. Због тога мање развијене државе чланице имају веће трошкове и проблеме у примени ове директиве.

Како би земље лакше размењивале информације и смањиле административне трошкове, Комисија утврђује стандардне обрасце користећи информациону технологију. Тиме је омогућено да све земље чланице користе исте обрасце за размену информација.

Директива о пореској сарадњи прописује повећану размену информација и зато је потребно обезбедити поуздан систем преноса информација електронским путем. На нивоу ЕУ се користи „Општа комуникацијска мрежа“ (Common Communication Network - CCN) која обезбеђује пренос и упис података и користиће се у редовним трансферима пореских информација при примени ове директиве.

Како би размена информација на нивоу ЕУ постала ефективнија и ефикаснија Комисија је донела Уредбу о примени Директиве 2011/16/ЕС⁴⁹ у којој је прописала форме образаца за размену информација на захтев, образаца за спонтану размену, образаца захтева за административно обавештење, образаца информације о исходу пореског поступка.

Електронска размена информација је стандардни начин. Ако земље не могу разменити информације електронским путем, уговориће начин размене. Пореска сарадња по овој директиви је велики корак за земље чланице, њихове пореске администрације и пореско право. Детаљније регулисање пореске сарадње је допринело ефикаснијој наплати пореза и сузбијању пореске утаје. Аутоматска размена информација ће увећати пореске приходе националних власти. Стандардизовани обрасци олакшавају процес размене информација.

⁴⁸ Видети: М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, Студентски културни центар, Ниш, 2012, стр. 63-67.

⁴⁹ Commission Implementing Regulation 1156/2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Official Journal of European Union, L 335, 2012. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:335:0042:0046:EN:PDF>.

С друге стране, правила о раду националних пореских администрација још нису хармонизована и то има негативне последице по целокупну пореску сарадњу на нивоу ЕУ. Услед немогућности организовања рада пореске администрације на исти начин због финансијских, организационих и функционалних ограничења, несразмерно је распоређен терет пореске сарадње између мање и више развијених земаља чланица ЕУ.

5.3. Будућности директиве о пореској сарадњи и размени информација

Комисија је сматрала да треба проширити обухват Директиве о пореској сарадњи и зато је израдила предлог Директиве⁵⁰ о пореској сарадњи да би проширила обухват аутоматске размене информација.

Неке земље су склопиле ФАСТА споразуме са САД и по овим споразумима аутоматска размена пореских података треба да буде на већем нивоу. По правилима Директиве о пореској сарадњи када земља чланица обезбеди већи степен пореске сарадње некој трећој земљи, уколико нека друга земља чланица то исто затражи прва земља чланица треба да јој обезбеди тај ниво пореске сарадње.⁵¹ Овакво стање узроковало би уговарање билатералних пореских уговора и дисторзију токова капитала и јединственог тржишта.

Како би се наведено зауставило нови предлог директиве предлаже унапређење пореске сарадње и проширење аутоматске размене информација на додатне категорије дохотка. Комисија сматра да ће измена допринети смањењу трошкова пореских администрација и предузећа.⁵² Уз то она сматра да треба избрисати одредбу о минималном дохотку за аутоматску размену због повећања административних трошкова земље чланице од које су информације захтеване.

Од 1. јануара 2014. године, пореске власти земље чланице ће аутоматским путем размењивати са пореским властима других земаља чланица ин-

⁵⁰ European Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EC as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (COM)/2013/0348 final, Brussels, 2013. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0348:FIN:EN:PDF>.

⁵¹ Council Directive 2011/16/EC on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, No. L 64, 2011, чл. 19. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EN:PDF>, 05.08.2013.

⁵² European Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EC as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (COM)/2013/0348 final, Brussels, 2013, p. 8. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0348:FIN:EN:PDF>, 05.08.2013.

формације о исплатама, обезбеђене или чуване од финансијских институција у корист физичких лица - резидената других земаља чланица. Аутоматска размена ће обухватити информације о: дивидендама, капиталним добицима, приходима од средстава на финансијском рачуну, свакој суми новца коју исплаћује нека финансијска институција, као и о стању на рачуну.⁵³

Новина је и то што ће Савет 2017. године разматрати питање унапређења ефикасности и функционисања аутоматске размене за свих пет категорија прихода (а не три од пет категорија прихода) за које је Директивом о пореској сарадњи прописана аутоматска размена на нивоу ЕУ (чл. 8 ст. 1.), као и питање постојања могућности да листа за аутоматску размену буде проширена и на ауторске хонораре и друге категорије.⁵⁴

Овим амандманом допуњује се аутоматска размена информација те је могуће да ова иницијатива заустави склапање додатних пореских уговора. Наведеним се указује и на правац будућег развоја размене информација у пореској материји.

6. Закључна разматрања

Пореска сарадња је остварила предност у односу на пореску хармонизацију на нивоу ЕУ и већ је прихваћена као обавезни сегмент у функционисању економске и монетарне уније. Инструменти ЕУ у области пореске сарадње постоје скоро 40 година.

Директива о административној сарадњи у области опорезивања је унапредила прикупљање пореских прихода, смањила пореску утају и створила услове за бољу пореску кооперацију и наплату дажбина. Инструменти у области пореске сарадње су, после економске кризе 2008. године, постали строжи, сложенији и скупљи. Институције ЕУ прописују нове варијације мера у области пореске сарадње. Последњим изменама, акценат је стављен на аутоматску размену пореских информација и интензивну употребу информационих технологија.

Правила ЕУ о пореској сарадњи уређују радње и функционисање пореских органа земаља чланица у области узајамне пореске сарадње. Инструменти пореске сарадње ЕУ прописују интензивну пореску комуникацију између пореских органа земаља чланица.

Пореска сарадња представља облик пореске координације земаља који дозвољава разноликост у пореским системима земаља и доприноси повећању износа прикупљених пореских прихода. Размена пореских информација, присуство пореских службеника у другој земљи, симултана истра-

⁵³ *Ibid*, чл. 1 тач. б.

⁵⁴ *Ibid*, чл. 1 тач. с.

га пореског стања пореских обвезника и достава и обавештавање о документима, су савремене мере пореске сарадње. Њихова примена је неопходна у условима пословања пореских обвезника на глобалном нивоу и постојања шема за међународну утају пореза.

Треба указати да правила о организацији и раду пореских органа нису хармонизована на нивоу ЕУ и да земље чланице немају исто развијене пореске администрације. Због тога пореска сарадња изазива веће трошкове у мање развијеним земљама чланицама, које имају и мању корист од пореске сарадње. Пореска сарадња више помаже већим и богатијим земљама чланицама, будући да је већи број њихових пореских обвезника који раде у иностранству. Сматрамо да су правила пореске сарадње ЕУ кориснија за земље чланице које су капиталом богатије и да ова правила остварују неповољан ефекат према мање развијеним земљама које желе да привуку стране инвеститоре.

Пореска сарадња је остварила позитиван утицај на функционисање јединственог тржишта. Такође је унапредила систем разреза и наплате пореза. Као и сваки порески институт, пореска сарадња је прилагођена економском развоју и већим расходима земаља чланица. Земље чланице и институције ЕУ треба да унапређују пореску сарадњу, без претераног увећања административних трошкова земаља чланица и трошкова пореских обвезника. Искуство, међутим, показује да то није правац којим се данас креће пореска сарадња у ЕУ.

*Aleksandar G. Josimovski, LL.M.
University "Sv. Kiril i Metodij" Skopje
Faculty of Law "Justinijan Prvi" Skopje*

Tax Cooperation among Member States of European Union and Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation

Abstract: *Countries have possibility to choose between several alternatives for cooperation in international tax matters at global level. They can decide not to cooperate or provide some form of tax cooperation. Because of harmful tax competition among countries and efforts of international organizations, all countries in the world are obliged to comply with one of multiple alternatives for tax cooperation.*

Situation in European Union (hereinafter EU) is specific. EU is not country or classic international organization. By the reason of its successful functioning, EU has need for tax cooperation. EU has attempted to harmonise tax policies of member states, but member states did not approve that. Only indirect taxes are harmonized on EU level, direct taxes are harmonized only to the point necessarily for functioning of single market. That is why tax cooperation instruments are so important.

Object of this paper are procedures and measures, stipulated by the most important instrument in the field of tax cooperation enacted by institutions of EU, its development and status in international tax law. Regulatives and directives in field of tax cooperation in the EU are 'pioneers' in tax matters. EU instruments provide standards which are subsequently accepted by several international organizations - Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and United Nations (UN).

Our purpose is to present positive and negative aspects of tax cooperation in the EU. In time of crisis efficient tax cooperation provides higher revenues for the member states, on the other hand, taxpayers and tax administrations have increased expenses as result of tax cooperation which are not fairly distributed.

Key words: *mutual administrative assistance, exchange of information, tax cooperation, taxes, European Union.*