

*Цејейана Цејейковић, асистент
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду*

РАЗМЕНА ИНФОРМАЦИЈА У ОБЛАСТИ НЕПОСРЕДНОГ ОПОРЕЗИВАЊА У ПРАВУ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ И ПРАКСИ ЕВРОПСКОГ СУДА ПРАВДЕ¹

Сажетак: Предмет анализе овог рада је један вид узајамне правне помоћи у пореским стварима – размена информација, и то у области непосредног опорезивања, која у условима функционисања јединственог тржишта Европске уније добија све већу важност. У раду су приказане новине које је са собом донела Директива 2011/16/EU, која представља најважнији инструмент правне помоћи у овој области. Посебна важња у раду је усмерена на праксу Европског суда правде у овом домену.

Кључне речи: размена информација; непосредни порези; Европски суд правде;

1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

У условима све већег повезивања националних економија правна помоћ у пореским стварима постаје све значајнија за пореске власти широм света. И на нивоу Европске уније је још 70-тих година XX века уочена потреба за доношењем аката који би били посвећени правној помоћи у пореским стварима. Наиме, постојање јединственог, унутрашњег тржишта Уније, које подразумева слободу кретања људи, капитала и добара, као и слободу пружања услуга, је на неки начин препрека државама чланицама да ефикасно примењују своје пореске законе. Те препреке се, првенствено, огледају у могућности настанка феномена двоструког опорезивања, као и у бројним могућностима за вршење пореске евазије.

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

Проблеми за пореске власти настају због тога што националне границе за њих и за пореске обвезнике немају исто значење. Наиме, док порески обвезници могу обављати привредне активности релативно неспутани националним границама, пореске власти морају поштовати ове границе у вршењу својих функција, јер унутрашњи правни поредак сваке државе забрањује неовлашћено вршење радњи на њеној територији од стране пореских органа друге државе. У таквим условима надлежним пореским органима не преостаје ништа друго него да се ослоне на правну помоћ других држава.

Узајамна правна помоћ у пореским стварима се може манифестовати на различите начине (као размена информација, присуство пореских службеника и њихово учешће у поступку утврђивања пореза, дељење најбоље праксе, искустава, итд). Сваки модалитет узајамне правне помоћи у пореским стварима има властито поље примене, премда је размена информација, и то у сва своја три вида – размена на захтев, аутоматска и спонтана размена, убедљиво најраспрострањенији вид узајамне правне помоћи, којем државе радо прибегавају, с обзиром на то да захтева најмање ангажовање људских и материјалних ресурса, али и најмање задирање у њен фискални суверенитет. У суштини, избор модалитета правне помоћи у пореским стварима, као и избор облика размене информација, треба да се заснива на циљевима који се желе остварити, као и на трошковима који ће настати пружањем правне помоћи.²

Државе чланице Европске уније карактерише плуралитет правних извора који регулишу правну помоћ у пореским стварима. Они се могу сврстати у три групе: правни извори Европске уније, међународни и национални извори.³ Најважнији правни извор у области непосредног опорезивања је Директива о административној сарадњи на терену опорезивања и укидању Директиве 77/799/ЕЕС – Директива 2011/16/EU.⁴ Међутим, не сме се заборавити ни Директива о опорезивању прихода од штедње у облику камата,⁵ која успоставља систем размене информација за претходно наведену категорију прихода. У међународне изворе убрајају се

² Вид. Цвјетана Цвјетковић, „Основни инструменти узајамне помоћи у пореским стварима у Европској унији“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 1/2011, 469-485.

³ Вид. Klaus Dieter Drüen, *Implementation of Provisions of Mutual Assistance in Tax Affairs*, EATLP Congress, Santiago de Compostela, 4-6 June 2009, 4.

⁴ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, *Official Journal of the European Union* L 64/1 of 11 March 2011.

⁵ Council Directive 2014/48/EU of 24 March 2014 amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, *Official Journal of the European Union* L 111/51 of 15 April 2014.

уговори о избегавању двоструког опорезивања,⁶ уговори о размени информација у пореским стварима, као и поједине мултилатералне конвенције.⁷

2. ДИРЕКТИВА 2011/16/EU

Дуго времена правна помоћ у области непосредног опорезивања на нивоу Европске уније се заснивала на Директиви о узајамној помоћи надлежних пореских органа земаља чланица у области непосредног опорезивања – Директиви 77/799/ЕЕС. Она је, због својих недостатака, 2011. године замењена Директивом 2011/16/EU, која је ступила на снагу 1. јануара 2013. године.⁸

Директива 2011/16/EU је са собом донела следеће новине:

- Државе чланице више не могу одбити достављање информација само зато што су оне у поседу банака или других финансијских институција;

- Размена информација је обезбеђена у свим случајевима који су од „изгледне важности“ (енг. *foreseeable relevance*) за примену пореских закона држава чланица;

- Поље примене је проширено на све непосредне порезе, што значи да се она не примењује само када су у питању акцизе, царине, ПДВ-а и доприноси за обавезно социјално осигурање;

- Увођење аутоматске размене информација за приходе из радног односа, накнаде директора, премије животног осигурања (ако нису обухваћене другим директивама), приходе од непокретности, као и за податке о власништу над имовином;

- Прописивање рока у којем се мора удовољити захтеву за достављањем информација (шест месеци), односно рока у којем се мора приступити спонтаној размени информација (месец дана након што су постале доступне), чиме се обезбеђује већи степен ефикасности у поступку размене информација;

- Увођење слања повратних информација, од стране државе која је примила информације, држави која их је доставила, и то у року од три месеца након што су оне употребљене за сврху ради које су и тражене;

⁶ Уговори о избегавању двоструког опорезивања су значајни, посматрано са аспекта правне помоћи у пореским стварима, јер садрже калузулу о размени информација.

⁷ Вид. Ц. Цвјетковић (2011), 482-483.

⁸ Једино ће се одредбе Директиве 2011/16/EU, које се односе на аутоматску размену информација, примењивати тек од 1. јануара 2015. године. Вид. чл. 29 Директиве 2011/16/EU.

- Увођење „нових“ механизма административне сарадње (присуство пореских службеника, захтев за нотификацијом, дељење најбоље праксе и искустава);
- Увођење стандардних образаца за размену информација на захтев и спонтану размену информација, као и компјутеризованих формата за аутоматску размену информација и канала за размену информација;
- Увођење калузуле најповлашћеније нације, која, у овом контексту, значи да ако држава чланица обезбеђује већи степен сарадње трећој држави, друга држава чланица може захтевати исти степен сарадње и у односу са њом;
- Успостављање регулаторног одбора, чија је надлежност имплементација њених техничких аспеката.⁹

3. УЛОГА ЕВРОПСКОГ СУДА ПРАВДЕ У СТВАРАЊУ ПОРЕСКОГ ПРАВА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Пореско право Европске уније се ствара, првенствено, путем позитивне и негативне интеграције, али и путем различитих међународних уговора које закључује Европска унија.¹⁰ Позитивна интеграција подразумева хармонизацију путем директива и координацију путем обавезујућих и необавезујућих аката, док се негативна интеграција манифестује кроз забрану понашања које би водило нарушавању четири основне слободе, и то путем праксе Европског суда правде – ЕСП, који ставља ван снаге одредбе националног (пореског) законодавства које представљају препреку за њихову реализацију.

Дакле, реализација четири основне слободе подразумева забрану директне дискриминације, која је заснована на држављанству, односно пореклу робе или капитала, индиректне дискриминације, која је заснована на неком другом критеријуму диференцијације (нпр. на резидентству), који води до истог резултата, као и забрану рестриктивних мера.¹¹

⁹ Enhanced Administrative Cooperation in the Field of Direct Taxation, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm, 29. септембар 2014.

¹⁰ Чл. 217 Уговора о функционисању Европске уније овлашћује Европску унију да закључује уговоре са другим државама и међународним организацијама. До сада је закључено свега неколико међународних уговора, који се односе на материју пореза. У контексту опорезивања посебан значај има Уговор о ЕЕА, закључен са државама чланицама ЕФТЕ. Вид. Lukasz Adamczyk, „The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation“, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (eds. Michael Lang *et al.*), Linde, Wien 2010, 23, 28-29.

¹¹ У финансијској литератури се води дебата око разликовања појмова „дискриминације“ и „рестрикције“. Преовлађује становиште да је за дискриминацију

У Уговору о функционисању Европске уније садржани су одређени основи који оправдавају дискриминаторне националне мере (јавна политика, јавно здравље и јавна сигурност).¹² Поред тога, ЕСП је развио праксу по којој национална рестриктивна мера може опстати, али само ако су испуњени одређени услови (енг. *rule of reason concept*), и то: она се мора примењивати на недискриминаторан начин, њено постојање мора налагати општи (јавни) интерес, мора бити погодна за остваривање циља који јој се придаје и, уједно, мора бити поштован принцип пропорционалности.¹³

У досадашњој пракси, ЕСП је оправдавао постојање националних пореских мера, које су имале рестриктиван карактер, потребом да обезбеди ефикасна фискална контрола, потребом да се обезбеди кохезија пореског система, потребом да се спречи злоупотреба права, принципом територијалности и неутрализацијом у другој држави (у смислу да се рестрикција у једној држави чланици неутрализује у другој).¹⁴ Дакле, иако је јавни (општи) интерес прилично апстрактна категорија, ЕСП је у неколицини случајева одредио његово значење на терену опорезивања. Важно је нагласити да ЕСП није доследан, па и мере које доводе до индиректне дискриминације, а не само рестриктивне мере, оправдава с позивом *rule of reason* концепт.¹⁵

3.1. Тешкоће у стицању информација као оправдање за дискриминаторни/рестриктивни третман

У свим случајевима када су државе чланице покушавале да оправдају националну пореску меру, која је имала дискриминаторни или рестриктивни карактер, с позивом на тешкоће у стицању информација, ЕСП није прихватио овај аргумент. Наиме, упркос томе што државе чланице тврде да

својствено постојање упоредивих ситуација, у смислу да су држављани/резиденти подвргнути повољнијем пореском третману у односу на лица која нису држављани/резиденти, у истој ситуацији, док се за рестриктиван третман не захтева пар упоредивих ситуација, односно ЕСП може ставити ван снаге одредбе националног пореског законодавства чији су ефекти једнаки за све – и за лица која су држављани, и она која то нису, и за резиденте и нерезиденте, односно и за трансакције које се одвијају унутар националних граница и ван њих, ако оне представљају препреку за реализацију четири основне слободе. Вид. Vanessa E. Englmaier, „The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation“, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (eds. Michael Lang et al.), Linde, Wien 2010, 52-53.

¹² Вид. чл. 52 Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union, *Official Journal of the European Union* C 326/49 of 26 October 2012.

¹³ Вид. Ben Terra, Peter Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008, 33-34.

¹⁴ Вид. V. E. Englmaier, 66-72.

¹⁵ Вид. B. Terra, P. Wattel, 44.

правни инструменти узајамне правне помоћи у пореским стварима нису увек ефикасан механизам стицања информација, посебно када је реч о стицању информација из одређених држава, ЕСП је пошао од тога да је на државама чланицама да ове инструменте учине ефикасним. Они прописују услове под којима се може одбити достављање информација (нпр. ако би оно било у супротности са њеним законима), и само у тим случајевима државе чланице се могу позвати на то да су тешкоће у стицању информација оправдање за дискриминацију или рестрикцију.¹⁶ Дакле, ЕСП је приликом доношења одлука узимао у обзир само одредбе садржане у релевантним актима, али не и њихову практичну примену, тј. „ЕСП је полазио од тога да је њихова примена „савршена“, потпуно занемарујући политичке, административне и правне проблеме, који настају приликом њихове имплементације.“¹⁷

3.2. Размена информација на захтев

Овај облик размене информација се састоји у томе да надлежне пореске власти држава чланица имају могућност да од надлежних пореских тела других држава чланица захтевају достављање информација поводом тачно одређеног случаја, који се односи на порезе одређене у чл.1 Директиве 2011/16/EU. Размена информација на захтев ће бити продуктивна само ако надлежне пореске власти презентују довољно детаљан захтев (нпр. ако у захтеву за достављањем информација назначе назив и локацију банке или друге финансијске институције у којој обвезник има рачун) са прецизно наведеним информацијама које се траже. ЕСП је у две своје одлуке истакао да, чак, и ако порез није обухваћен пољем примене релевантне директиве, то не може бити оправдање за дискриминаторни третман, односно ускраћивање пореске олакшице, јер се релевантне информације морају прво затражити од самог пореског обвезника.¹⁸

Како би се прикупиле тражене информације, замољени органи имају дужност да предузму исте радње које би предузели да информације прикупљају за сопствене потребе. Тражене информације се морају доставити у што је могуће краћем року, најкасније шест месеци од дана пријема захтева, а када су замољени органи већ у поседу тражене информације, најкасније два месеца од дана пријема захтева.¹⁹

У вези са овим обликом размене информација, важно је нагласити да државе чланице нису у обавези да поставе такав захтев, посебно када су у

¹⁶ Вид. V. E. Englmaier, 72-73.

¹⁷ Sigrid J. C. Helmes, *The ECJ and the Mutual Assistance Directive*, IBDF, Amsterdam 2010, 7.

¹⁸ *Ibid.*, 13.

¹⁹ Вид. чл. 5-7 Директиве 2011/16/EU.

питању ситуације када порески обвезник полаже право на неку пореску олакшицу. Дакле, иако на нивоу Уније постоје одговарајући правни инструменти, они не стварају обавезу државама чланицама да захтевају информације од других држава чланица, нити дају право пореским обвезницима да траже постављање таквог захтева, ако они сами не могу да обезбеде такве информације.²⁰

Држава којој је захтев упућен не мора удовољити захтеву у одређеним случајевима (нпр. ако држава која је упутила захтев није искористила властите изворе информација пре упућивања захтева за помоћ, када би достављање информација водило одавању комерцијалне, индустријске или професионалне тајне, када би то било у супротности са јавним интересом, када је држава која је упутила захтев из правних разлога у немогућности да обезбеди сличну информацију, уколико би то било у супротности са њеним законодавством, итд).²¹

3.2.1. *Случај ELISA*

Одлука коју је донео ЕСП у случају *ELISA* односила се на француски порез на комерцијалну вредност непокретности. Наиме, радило се о томе да је *ELISA*, као холдинг компанија основана по луксембуршком закону из 1929. године, експлицитно била искључена из поља примене уговора о избегавању двоструког опорезивања закљученог између Француске и Луксембурга. Како је на територији Француске наведена компанија поседовала неколико непокретности, била је подвргнута претходно наведеном порезу, иако су правна лица којима се ефективно управља у Француској, као и правна лица којима се ефективно управља у државама са којима Француска има закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања или било који други уговор који садржи калузулу о забрани дискриминације или размени информација, била изузета од плаћања пореза. Међутим, право на пореско ослобођење се остваривало тек након достављања информација о идентитету акционара и њиховим уделитема, било од стране самих пореских обвезника (за правна лица којима се ефективно управља у Француској), било од стране надлежних пореских тела других држава (за правна лица којима се ефективно управља у државама са којима Француска има закључен одговарајући уговор).

Како су у наведеном случају инвестиције у непокретности, које је вршила компанија – резидент друге државе чланице, биле мање привлачне од инвестиција француских резидентних компанија, ЕСП је утвр-

²⁰ Вид. S. J. C. Helmes, 8-9.

²¹ Вид. чл. 17 Директиве 2011/16/EU.

дио да одредба француског пореског законодавства ограничава слободу кретања капитала унутар Европске уније. Француска се позвала на то да је рестрикција оправдана јавним (општим) интересом, односно потребом да се спречи пореска евазија. Наиме, у одсуству претходно споменуте одредбе, физичка лица би могла избећи плаћање овог пореза, тако што би оснивала компаније у земљама са којима Француска нема закључен одговарајући уговор, а на које би преносила непокретности лоциране у Француској. Аргумент борбе против пореске евазије се заснивао на чињеници да се од надлежних пореских тела тих земаља не могу добити релевантни подаци, пре свега подаци о идентитету акционара, на основу којих би се утврдило да компаније нису основане у циљу избегавања плаћања пореза.

И у случају *ELISA*, као и у претходно решаваним случајевима, ЕСП је истакао да се спречавање пореске евазије може прихватити као оправдање за рестриktivни третман само ако је национална легислатива усмерена искључиво на вештачке творевине, чији је циљ изигравање пореских закона, док се општа претпоставка евазије не може прихватити као оправдање. Дакле, иако се борба против пореске евазије може сматрати оправданим разлогом за рестриktivни третман, ЕСП је утврдио да у овом случају није задовољен принцип пропорционалности, тј. утврдио је да су француски порески органи требали да од самог пореског обвезника траже информације неопходне за правилно утврђивање и наплату пореза. Дакле, пореском обвезнику је у овом случају морало бити дозвољено да докаже да не постоји намера избегавања плаћања пореза, односно луксембуршкој компанији је морала бити пружена могућност да достави податке о идентитету својих акционара, као и друге релевантне податке. Сходно томе, пореско ослобођење би се могло ускратити само ако се тражене информације не доставе.²²

Како је Луксембург земља чланица Европске уније, може се поставити питање како право Европске уније (Директива 77/799/ЕЕС) у овом случају није имало превагу над уговором о избегавању двоструког опорезивања. Одговор лежи у томе да је Директива 77/799/ЕЕС (као што то чини и Директива 2011/16/ ЕУ) прописивала да не постоји обавеза сарадње државе чланице са другом државом чланицом у случајевима када је то у супротности са њеним законодавством или административном праксом, а уговор закључен са Луксембургом, који је искључивао наведену холдинг компанију из поља примене уговора, је саставни део правног поретка Француске.

²² Вид. *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) v Directeur général des impôts*, Case C-451/05,

3.2.2. *Случај Rimbaud*

У случају *Rimbaud* ЕСП је поново одлучивао о претходно споменутој одредби француског пореског законодавства, с том разликом да се у случају *Rimbaud* радило о компанији која је била резидент Лихтенштајна, тј. државе чланице ЕЕА (енг. *European Economic Area*).²³ Међутим, у овом случају ЕСП је донео другачију одлуку, у односу на случај *ELISA*, односно ЕСП је утврдио да је у случају *Rimbaud* постојала рестрикција у погледу кретања капитала, која је забрањена Уговором о оснивању ЕЕА, али да је она оправдана потребом да се спречи пореска евазија, као и потребом да се очува ефективност фискалне контроле. При томе, ЕСП је истакао да се наведеним решењем не нарушава принцип пропорционалности, односно у овом случају није захтевано да се релевантне информације покушају прибавити прво од пореског обвезника. Основ за различито поступање, поводом исте одредбе, ЕСП је пронашао у различитом правном окружењу, односно чињеници да Лихтенштајн није обавезивала Директива 77/799/ЕЕС, нити уговор закључен са Француском, па је, самим тим, Француска била у немогућности да верификује власништво над компанијом и друге релевантне податке, па чак и када би их сам порески обвезник доставио.²⁴

Иако је ЕСП у ова два случаја одлучивао о истој одредби француског пореског законодавства, у случају *ELISA* је утврђено да је се исти циљ могао постићи на мање рестриктиван начин. Чини се да аргументи које је изнео ЕСП, као основ за доношење различитих одлука поводом исте одредбе, нису довољно убедљиви. Наиме, у случају *ELISA* превагу је однела сама чињеница да државе чланице обавезује директива којом су успостављени одговарајући механизми правне помоћи у пореским стварима, иако се она у конкретном случају није ни могла применити.

3.2.3. *Случај Sabou*

У случају *Sabou* ЕСП се изјаснио поводом размене информација на захтев, правима пореског обвезника у поступку размене информација, као и о минималном садржају информација које се размењују.

У случају *Sabou* радило се о томе да је чешки резидент у пореској пријави назначио да је имао расходе у неколико држава чланица. Након

²³ ЕЕА је створен као механизам економске интеграције мимо Европске уније. Његово стварање значило је проширење јединственог тржишта Европске уније и на државе чланице ЕЕА. То, аутоматски, претпоставља и да се на подручју ЕЕА морају укинути све препреке за реализацију четири основне слободе. Вид. L. Adamczyk, 28-29.

²⁴ Вид. *Établissements Rimbaud SA v. Directeur général des impôts and Directeur des services fiscaux d Aix-en-Provence*, Case C-72/09.

што су, на захтев чешких пореских власти, достављене информације из других држава чланица, дошло је до знатног увећања пореске обавезе, на шта је порески обвезник изјавио жалбу, истичући да је чешки порески орган до података дошао на незаконит начин, и то зато што: а) није био обавештен о постављеном захтеву, па, самим тим, није био у могућности да учествује у формулисању захтева за достављањем информација; б) није му било омогућено да учествује у испитивању сведока у другој држави чланици, иако су порески обвезници у Чешкој имали то право.

Од ЕСП је затражено мишљење поводом три питања

1. Да ли из права Европске уније проистиче право пореских обвезника да буду информисани о постављеном захтеву за достављањем информација? Да ли порески обвезник има право да учествује у формулисању захтева за достављањем информација, који је упућен другој држави чланици? Ако такво право обвезницима није обезбеђено правом Европске уније, да ли је могуће да се на њега примени домаће слично право?

2. Да ли порески обвезници имају право да учествују у испитивању сведока у замољеној држави? Да ли је замољена држава у обавези да унапред информише пореског обвезника када ће испитивање бити спроведено, ако је то захтевала држава која је упутила захтев за достављањем информација?

3. Да ли су порески органи замољене државе у обавези да назначе извор тражених информација и начин доласка до њих? Може ли порески обвезник оспорити тачност добијених информација у поступку размене информације и да ли принцип узајмног поверења и сарадње значи да се добијене информације не могу довести у питање?

ЕСП је у вези са првим и другим питањем истакао да Директива 77/779/ЕЕС не обезбеђује ниједно од претходно споменутих права пореских обвезника. Наиме, у Директиви се нигде не спомиње право пореских обвезника на консултације, па, самим тим, порески обвезник из права на одбрану не може извести право да учествује у поступку размене информација, који се одвија између надлежних пореских тела држава чланица. Међутим, тиме се не искључује могућност да државе чланице укључе пореске обвезнике у различите стадијуме поступка размене информација. Директива не регулише ни околности, тј. не наводи ни услове под којима порески обвезник може оспорити тачност добијених информација, нити намеће било какву обавезу у погледу садржине информација које се прослеђују.²⁵ Дакле, и овом домену је остављена могућност државама чланицама да саме уреде ово питање.

У малом броју држава порески обвезници имају право на обавештавање о постављеном захтеву, право на консултације током прикуљања ин-

²⁵ Вид. *Jiří Sabou v Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, Case C-276/12.

формација, као и право на интервенцију. Такво стање је последица бојазни да би обавештавање пореских обвезника и обезбеђивање других права обесмислило сам поступак размене информација, односно довело у питање његову ефикасност. Стога, већина савремених држава тежи само да обезбеди поверљивост прикупљених и достављених информација.²⁶

3.3. Аутоматска размена информација

Аутоматска размена информација подразумева систематичну и периодичну размену „мноштва“ информација, које су релевантне с пореске тачке гледишта. Овај вид размене информација, по правилу, се односи на већи број случајева исте врсте (нпр. информације о исплати камата, дивиденди и сл.). Директива 2011/16/EU у чл. 8 прописује да ће надлежне пореске власти држава уговорница аутоматски прослеђивати информације, у погледу прихода из радног односа, накнада директора, премија животног осигурања (ако нису обухваћене другим директивама), прихода од непокретности, као и информације о власништву над имовином, с тим да државе чланице могу да назначе другим државама чланицама да не желе да примају такве информације, односно да желе да их примају само ако остварени приход или имовина прелази одређени износ.

3.4. Спонтана размена информација

Спонтана размена информација подразумева да ће надлежни порески органи сваке државе чланице доставити информације, које су релевантне с пореске тачке гледишта, надлежном органу друге државе чланице, иако друга држава чланица није поднела захтев за то.

Спонтаној размени информација ће се приступити у случајевима: а) када надлежни орган једне државе чланице има основа за претпоставку да ће доћи до губитка пореских прихода у другој држави; б) када порески обвезник остварује право на пореску олакшицу у једној држави чланице, која ће довести до настанка или повећања пореске обавезе у другој држави чланице; в) пословања између пореских обвезника подложних порезу у различитим државама чланицама, које се одвија на начин који ће резултирати у смањењу пореске обавезе у једној или обе државе чланице; г) када надлежни порески органи имају основа за претпоставку да ће доћи до умањења пореске обавезе, услед вештачких трансфера добити у оквиру групе повезаних предузећа; д) када информације прослеђене једној држави чланици, од стране надлежног пореског органа друге државе чланице, омогу-

²⁶ Вид. Цвјетана Цвјетковић, „Права пореских обвезника у поступку размене информација“ *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 2/2012, 455-470.

ћују да се добију информације релевантне за утврђивање пореске обавезе у другој држави чланици; њ) када надлежни орган државе чланице сматра да би достављање такве информације било од користи надлежним пореским телима друге државе чланице.²⁷

Информације се достављају што је брже могуће, с тим да је крајњи рок месец дана. Овај рок почиње да тече од тренутка када су информације постале доступне. Надлежна тела државе којој су информације прослеђене ће потврдити, ако је могуће, електронским путем, њихов пријем, и то одмах, или најкасније у року од 7 дана.²⁸

3.4.1. *Случај W. N. v. Staatssecretaris van Financiën*

У случају *W. N. v. Staatssecretaris van Financiën* од ЕСП је затражено доношење прелиминарне одлуке у вези са спонтаном разменом информација. Питања која су постављена ЕСП су се односила на спор између пореског обвезника W.N. и холандских пореских власти, поводом обавештавања надлежног пореског органа у Шпанији да је подносилац жалбе исплатио одређену суму новца на име издржавања свом супружнику у Шпанији. У овом случају ЕСП је утврдио да је за приступање спонтаној размени информација довољно да се претпоставља да ће доћи до губитка пореских прихода у другој држави чланици.²⁹ Такво тумачење може се задржати и у условима важења Директиве 2011/16/EU, која у чл. 1 прописује да ће се правила и поступци који се односе на сарадњу држава чланица примењивати на размену информација која је „изгледно релевантна“ за администрирање и примену домаћих закона држава чланица, који се односе на порезе обухваћене овом Директивом. Поводом постављеног питања око значења термина „губитак пореских прихода“ (енг. *a loss of tax*), ЕСП је утврдио да се тим термином обухватају све неоправдане уштеде у погледу пореза у другој држави чланици, при чему није неопходно да је реч о великој суми.³⁰

4. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

У настојању да спрече пореску евазију, али и двоструко опорезивање, савремене државе се све више ослањају на размену информација, која представља најзначајнији и најраспрострањенији вид узајамне правне помоћи у пореским стварима. И на нивоу Европске уније заузет је став да

²⁷ Вид. чл. 9 Директиве 2011/16 EU.

²⁸ Вид. чл. 10 Директиве 2011/16 EU.

²⁹ *W. N. v. Staatssecretaris van Financiën*, Case C-420/98.

³⁰ *Ibid.*

размена информација мора бити што ефикаснија, јер је то једини начин да државе чланице успешно примењују своје пореске законе.

Ограничења Директиве 77/799/ЕЕС су утицала на доношење „нове“ директиве, тј. Директиве 2011/16/EU, која је убрзала сам поступак размене информација и знатно променила правила која се односе на аутоматску размену информација, и то тако што су набројане врсте информација које ће за пореске сврхе размењивати између држава чланица. „Нова“ директива је, такође, омогућила и достављање информација које су у поседу банака или других финансијских институција, тако да ће она сигурно са већим успехом моћи да се носи са изазовима са којима се суочавају надлежне пореске власти држава чланица приликом размене информација.

Ако се има у виду пракса ЕСП у погледу тумачења права Европске уније које се односи на размену информација, јасно је да ЕСП не прихвата тешкоће у стицању информација, као оправдање за рестриктивни третман, у свим случајевима када релевантна директива обавезује државе у питању. ЕСП је пошао од тога да државе чланице морају да учине размену информација што ефикаснијом. Како су тешкоћама у стицању информација, у великој мери, доприносиле и одредбе Директиве 77/799/ЕЕС, извршене су одговарајуће измене у том правцу.

Случајеви *ELISA* и *Rimbaud* указују на то да ЕСП сматра да се информације прикупљене непосредно од пореских обвезника могу сматрати као валидан извор, али само под условом да су истовремено доступни и инструменти узајамне правне помоћи, путем којих би се верификовале тако стечене информације. То показује да је став ЕСП да резиденти држава чланица могу доказивати да у конкретном случају није постојала намера избегавања плаћања пореза, док та могућност није обезбеђена резидентима других држава. Дакле, ЕСП је у неким својим одлукама давао превагу „празном слову на папиру“, у односу на фактичко стање, из чега можемо закључити да се слобода кретања капитала различито третира у оквирима тржишта Уније и у оквирима ЕЕА.

Иако су Директивом 2011/16/EU отклоњени бројни недостаци раније важеће директиве, не може се занемарити чињеница да ни она није допринела већој заштити права пореских обвезника у поступку размене информација. Дакле, и у Директиви 2011/16/EU превага је дата ефикасности, која би гарантовањем ових права могла бити доведена у питање.

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

Exchange of Information in the Field of Direct Taxation in the European Union Law and in the Practice of the European Court of Justice

***Abstract:** This paper is dedicated to one form of mutual assistance in tax matters in the field of direct taxation – the exchange of information which in terms of the functioning of the single market of the European Union is gaining more importance. This paper also presents new solutions of Directive 2011/16/EU. Special attention in this paper is focused on the practice of the European Court of Justice in the area of the exchange of information.*

***Key words:** exchange of information; direct taxes; European Court of Justice;*