

СУЗБИЈАЊЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ – САРАДЊА ЗЕМАЉА ЧЛАНИЦА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Јелена Шупут, мастер правник¹
Институт за упоредно право, Београд

Сажетак: У савременим условима живота већа је мобилност пореских обвезника, а услед тога и вероватноћа избегавања плаћања пореза и одговорности због кршења те обавезе. Такво понашање наноси штету свакој држави, а самим тим и њеној привреди. Стога на међународном нивоу одавно постоји сагласност да избегавање плаћања пореза заслужује санкцију. У националним законодавствима оно је прописано као прекршај или кривично дело у зависности од висине обавезе чије се плаћање избегава. Због велике мобилности пореских обвезника, а у циљу наплате пореза и санкционисања евазије, јавља се потреба за међусобном сарадњом држава.

Имајући у виду да део пореза на додату вредност представља приход Европске уније, али и да је у интересу заједнице фискална стабилност земаља чланица, донет је велики број докумената од значаја за њихову сарадњу у циљу ефикасног сузбијања пореске евазије. Од посебне важности су: Уредба Европског савета о административној сарадњи и борби против кривичних дела у области пореза на додату вредност број 904 из 2010. године и Директива Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања број 16 из 2011. године.

Пре приступања Европској унији, Република Србија је у обавези да усклади своје прописе са њеном правном регулативом, а самим тим и да изгради адекватан институционални оквир који ће омогућити ефикасну сарадњу земаља чланица у циљу сузбијања пореске евазије.

Кључне речи: сузбијање, пореска евазија, сарадња, Европска унија, земље чланице.

УВОД

Порези имају неколико функција. То су: алокативна, редистрибутивна и стабилизациона функција. Алокативна функција се састоји у таквом начину распоређивања ресурса који омогућава што ефикасније обављање привредних активности, а тиме и остварење одређене (што више) стопе економског раста.² Редистрибутивна функција или функција прерасподеле националног дохотка остварује се механизмима јавних прихода и јавних издатака. Задатак те функције је пренос (трансфер) дела створеног дохотка у корист финансијског потенцијала институција које обезбеђују намиривање јавних потреба, односно које су дужне да се брину о сталној понуди јавних добара и услуга. Прерасподела дохотка остварује се фискалним приходима (порезима, доприносима и др.) и ресурсима јавног дуга.³ Због тога је плаћање пореза од изузетног значаја за функционисање државе.

Избегавање плаћања пореза представља друштвено штетно понашање које заслужује санкционисање. Порески обвезници често имају негативан став према обавези плаћања пореза и других дажбина. Такав став проистиче из саме природе јавних прихода. Њихово плаћање објективно значи одузимање дела дохотка или имовине, што смањује економску снагу обвезника и може да доведе до промене у његовом

¹ Истраживач сарадник, suputjelena@yahoo.com.

² С. Стојановић, *Заједница прихода у пореском систему Србије*, Желнид, Београд, 2002, стр. 19.

³ I. Sever, *Javne finansije, razvoj, osnovne teorije, analize*, Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet, Rijeka, 1995, str. 53.

друштвеном положају. То ствара и одређени отпор према обавези њиховог плаћања, али и настојање да се нежељени учинци анулирају, односно да се њихов интензитет смањи.⁴

Много пре савременог друштва постојала је потреба за санкционисањем избегавања плаћања пореза. Још је у Египту за време осамнаесте династије фараона у петнаестом веку пре наше ере био успостављен сложен порески систем. Фараони су захтевали на годишњем нивоу и добијали су у природи једну петину свих прихода стечених у краљевству. Они су их складиштили у краљевским складиштима како би њима плаћали државне службенике. Према Херодоту, уколико становници Египта нису испуњавали наведене обавезе, могли су бити осуђени на смртну казну.⁵

Тако је историја права уопште, па и историја нашег права забележила различите појавне облике и видове утаје или неплаћања (избегавања плаћања) пореза и других државних дажбина, као и начине санкционисања таквог понашања. Прве податке о постојању самосталног кривичног дела пореске утаје на нашим просторима правна историја бележи још у раном средњем веку.⁶ То је већ време када у многим крајевима постоје успостављени системи за утврђивање и наплату пореза и других дажбина. Наиме, већ је Душанов законик донет на саборима 1349. и 1354. године предвиђао кажњавање за учиниоце кривичних дела пореске утаје или неплаћања пореза.⁷

Међутим, осим на националном нивоу, данас постоји и велика заинтересованост за спречавање пореске евазије на нивоу Европске уније. Разлог за то је пре свега, заинтересованост наведене Заједнице за финансијску стабилност земаља чланица, јер то истовремено значи и њену стабилност. Приход буџета Европске уније представљају њени властити приходи, који су уведени 1971, а које чине: царине, приходи од пореза на додату вредност који су прикупљени на територији држава чланица, као и приходи засновани на бруто националном приходу држава чланица.⁸ У савременим условима живота све је већа мобилност пореских обвезника. Због тога је и већа вероватноћа избегавања плаћања пореза, али и одговорности због кршења те обавезе. Имајући у виду наведено, а у циљу санкционисања пореске евазије постоји потреба за међусобном сарадњом држава. Због тога је на нивоу Европске уније донето неколико докумената који се односе на сарадњу земаља чланица у пореској области. Од посебног значаја за сузбијање пореске евазије јесу: Уредба Европског савета о административној сарадњи и борби против кривичних дела у области пореза на додату вредност из 2010. године и Директива Европског савета о административној сарадњи земаља чланица у области опорезивања из 2011. године.

СТАНДАРДИ САВЕТА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ И САРАДЊА ЗЕМАЉА ЧЛАНИЦА У ОБЛАСТИ ПРЕВЕНЦИЈЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

Највећи део права Европске уније није садржан у примарним изворима, Споразуму о Европској унији⁹ и Споразуму о функционисању Европске уније¹⁰, него у секундарном законодавству Уније (уредбама, директивама, одлукама, препорукама и мишљењима).¹¹

4 М. Кулић, Г. Милошевић, Порески криминалитет у: *Ревизија за криминологију и кривично право*, бр. 3/2010, Српско удружење за кривичноправну теорију и праксу и Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2010, стр. 108.

5 Gley: Gaudem J., Le pharaon percevait en nature le cinquième de toutes les récoltes, Celles-ci sont engrangées dans les greniers royaux. Elles servaient à la rémunération des fonctionnaires, qui se fait elle aussi en nature, *Genève XLVIII*, 24 Paris, 1967, p. 69. Наведено према: В. Тићар, *Uvod v korporacijsko davčno pravo*, Institut za javno upravo pri Pravni fakultet v Ljubljani, Ljubljana, 2001, стр. 18.

6 М. Анђелковић, Д. Јовашевић, *Избегавање плаћања пореза, Фискални и кривично-правни аспект*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш, 2006, стр. 141.

7 *Ibid.*, стр. 133-134.

8 С. Стојановић, *Финансирање Европске уније*, Службени гласник, Београд, 2008, стр. 46.

9 *Ibid.*, стр. 37.

10 Treaty of the European Union-Consolidated version 2013, *Official Journal* C 326, 26. 10. 2012. Текст Споразума на енглеском језику налази се на веб-страници: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012M/TXT>. (приступљено током априла 2015. године).

11 Treaty on the functioning of the European Union-Consolidated version 2012, *Official Journal*, OJ C 326, 16. 10. 2012. Текст Споразума на енглеском језику налази се на веб-страници: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT>. (приступљено током априла 2015. године).

У складу са чланом 288 став 2 Споразума о функционисању Европске уније Уредба има општу примену. Она је обавезујућа у целости и непосредно се примењује у свим земљама чланицама. Позиција директива је сложенија. У складу са чланом 228 став 3 Споразума о функционисању Европске уније, оне обавезују државе чланице у погледу исхода који треба постићи и пружају дискреционо право националним властима у погледу начина његове реализације.¹²

Од посебног значаја за превенцију пореске евазије на територији држава чланица имају следећа документа Европске уније: Уредба Европског савета о административној сарадњи и борби против кривичних дела у области пореза на додату вредност из 2010. године и Директива Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања из 2011. године. Сарадња земаља чланица у наведеним областима треба да допринесе сузбијању како пореских прекршаја, тако и пореских кривичних дела, који угрожавају не само национални фискални систем, већ и финансијске интересе Европске уније.

Уредба Европског савета о административној сарадњи земаља чланица у области пореза на додату вредност из 2010. године

Уредба Европског савета број 1798 од 7. октобра 2003. године о административној сарадњи земаља чланица у области пореза на додату вредност¹³ измењена је више пута. Разлог за то јесте унапређење борбе против пореских превара у области пореза на додату вредност.

Пореска евазија у оквиру Европске уније доводи до великих губитака за њен буџет и нарушавања основних пореских принципа. Она нарушава кретање капитала и слободу конкуренције, а њене последице такође погађају и међународну трговину. Због тога, борба против пореске евазије у области пореза на додату вредност захтева ближу сарадњу надлежних органа земаља чланица. Нове потребе настале на тржишту Европске уније захтевале су доношење Уредбе о административној сарадњи и борби против кривичних дела у области пореза на додату вредност број 904/2010.¹⁴ Наведеном уредбом је прописан начин административне помоћи и сарадње земаља чланица у борби против пореских деликата, која се пре свега састоји у међусобној размени информација. Те информације се могу размењивати како на основу захтева одређене земље, тако и без тог захтева у случајевима који су прописани Уредбом.

Достављање захтева и размена информација које су неопходне за спровођење поступка контроле плаћања пореза на додату вредност врши се у електронској форми.¹⁵ Тај поступак се обавља посредством тзв. одељења за везу. Земље чланице су у складу са Уредбом у обавези да наведена одељења успоставе на националном нивоу. Осим тога, оне су у обавези да успоставе и Централну канцеларију за везу. Одељења су директно одговорна Централној канцеларији, која је овлашћена за комуникацију са надлежним органима Европске уније. У складу са Уредбом она води списак одељења за везу који је доступан у електронској форми другим земљама чланицама.¹⁶ Надлежност одељења одређује се у складу са националним прописима, а земље заинтересоване за административну сарадњу могу се о њима информисати на основу увида у електронски списак.

12 Д. Поповић, Г. Илић Попов, Екстерна димензија секундарног права Европске уније о директним порезима, *Анали Правног факултета Универзитета у Београду*, бр. 1/2012, Београд, 2012. стр. 36.

13 Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 3 October 2003 on administrative cooperation on the field of value added tax and repealing Regulation (ECC) No 218/92, *Official Journal L 264*, 15. 10. 2003. Текст Уредбе се налази на веб-страници: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003R1798:EN:HTML>, приступљено током априла 2015. године.

14 Council Regulation (EC) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, *Official Journal of the European Union*, L268/1, 13. 10. 2010. Текст се налази на веб-страници: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:EN:PDF>, приступљено током априла 2015. године.

15 Начин достављања захтева и размена информација прописани су чланом 4 Уредбе Европског савета.

16 Члан 4 Уредбе Европског савета.

Према Канцеларији за везу одељења имају и одређене обавезе, које такође морају да буду прописане националним законодавством. Наиме, она су у обавези да је информишу приликом пријема одређеног захтева, достављања одговора на захтев или пружања помоћи земљи која га је поднела.¹⁷ Уколико се одељењу за везу достави захтев за поступање који није у његовој надлежности, оно је у обавези и да о томе обавести Централну канцеларију за везу, која тај захтев прослеђује надлежном одељењу или предузима друге неопходне активности.¹⁸

Уредбом су прописани и случајеви када надлежни органи земље чланице Европске уније могу без поднетог захтева да доставе информације надлежном органу друге земље чланице. За поступање у складу са тим неопходно је да су кумулативно испуњени следећи услови:¹⁹

- 1) да надлежни орган одређене земље процени да је неопходно доставити информације органу друге земље ради спровођења поступка пореске контроле;
- 2) да одређена држава има основа да верује да је у конкретном случају поступљено супротно прописима којима је уређена област пореза на додату вредност и
- 3) да постоји опасност од пореског губитка у другој држави чланици.

Осим захтева за добијање одређених информација, заинтересована земља чланица може да поднесе и захтев за добијање одређених обавештења од стране друге земље, као што су нпр. информације о спроведеним мерама, донетим одлукама надлежних органа или захтев за достављање правне регулативе у области пореза на додату вредност. Уредбом је прописана и могућност да службеници из одељења за везу једне земље посете одељење за везу у другој земљи и да у штампаној форми добију неопходну документацију.²⁰ Међусобна помоћ земаља чланица Европске уније не састоји се само у могућности размене релевантних информација и документације. Уредбом је прописана могућност вршења пореске контроле од стране надлежних органа друге земље чланице, уколико је извесно да ће таква контрола бити ефикаснија.²¹

У оквиру поглавља десет Уредбе предвиђено је да се у циљу унапређења институционализоване мултилатералне сарадње у области превенције пореског криминалитета успоставља мрежа за брзу размену информација од кључног значаја. У складу са тим успостављена је децентрализована мрежа за брзу размену информација од значаја за превенцију пореског криминалитета *Eurofisc*²², која није орган Европске уније и која нема статус правног лица.²³ Логистичку и техничку подршку овом телу пружа Европска комисија.²⁴ У складу са тим, државе чланице су у обавези да успоставе механизме за:²⁵

- 1) упозорење на могућност извршења пореских деликата;
- 2) координацију брзе размене информација на међународном нивоу и
- 3) координацију рада службеника за везу са *Eurofisc*.

То подразумева да земље чланице на националном нивоу успоставе најмање једну службу за размену информација (одељења за везу). Уредбом је прописано да оне могу да

17 Наведена обавеза је прописана чланом 5 Уредбе Европског савета.

18 Члан 6 Уредбе Европског савета.

19 Услови под којима је могуће достављати информације надлежном органу друге земље чланице Европске уније морају да буду кумулативно испуњени. Они су прописани чланом 13 Уредбе Европског савета.

20 Наведена могућност је предвиђена чланом 25 Уредбе Европског савета.

21 Члан 29 Уредбе Европског савета.

22 *Eurofisc* није владина агенција, већ децентрализована мрежа без статуса правног лица, чији је циљ унапређење и институционализација мултилатералне и децентрализоване сарадње. Све земље чланице Европске уније су у обавези да изаберу службенике за везу са *Eurofisc*-ом. Наведена мрежа је од великог значаја за успостављање институционалне мултилатералне сарадње у области борбе против пореских деликата. Више информација о *Eurofisc*-у налази се на веб-страници: http://www.eurofisc.eu/how_it_works/, приступљено током априла 2015. године.

23 Успостављање *Eurofisc* мреже предвиђено је чланом 33 Уредбе Европског савета.

24 Члан 36 Уредбе Европског савета.

25 Наведена обавеза је прописана чланом 36 Уредбе Европског савета.

достављају релевантне информације и земљама које нису чланице Европске уније под следећим условима:²⁶

1) уколико земља којој је поднет захтев за достављање информације пристане на таквај вид комуникације и

2) да земља која није чланица Европске уније достави доказ да је та информација неопходна за спречавање незаконитих трансакција којима се крше прописи о порезу на додату вредност.

Национални прописи којима се уређује функционисање система пореза на додату вредност морају да буду у складу са овом уредбом, а земље чланице су у обавези да Европску комисију обавесте о техничкој или суштинској измени одредби којима се уређује систем пореза на додату вредност. Оне су такође у обавези да без одлагања обавесте Комисију Европске уније о закључењу билатералних уговора којима се уређује област пореза на додату вредност. По пријему обавештења Комисија Европске уније обавезно доставља потврду о пријему информације земљи или земљама чланицама које су доставиле такво обавештење.²⁷ С обзиром да је, у складу са Споразумом о функционисању Европске уније, обавезна примена њених уредби, земље чланице су у обавези да своје националне прописе усагласе са њиховим одредбама.

Директива Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања

Велики значај за превенцију и санкционисање извршилаца фискалних кривичних дела има и Директива Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања број 2011/16/EУ од 15. фебруара 2011. године, којом је стављена ван снаге претходна Директива број 77/799/ECC која је уређивала исту материју.²⁸ Директивом из 2011. године предвиђена је могућност пружања узајамне помоћи земаља чланица у области опорезивања због све веће мобилности пореских обвезника и великог броја трансакција на међународном нивоу. Директива је донета у циљу спречавања пореске евазије, а самим тим и спречавања поремећаја на међународном тржишту.

Претходна директива из 1977. године о међународној помоћи између земаља чланица у области директног опорезивања и опорезивања премија од осигурања није била у складу са захтевима међународног тржишта и није предвиђала мере од значаја за међународну сарадњу у области превенције пореских кривичних дела. Због тога су Директивом Европског савета из 2011. године предвиђена правила и процедуре од значаја за међународну сарадњу земаља чланица у вези са разменом информација, у циљу превенције пореских кривичних дела. Размена информација се одвија електронским путем, а земље су у обавези да сарађују са Комисијом Европске уније у циљу обезбеђивања координације и евалуације поступка размене информација.

Директива се примењује ради превенције пореске утаје и преваре без обзира о чијим се приходима ради, тј. без обзира да ли је у питању приход државе, органа територијалне аутономије или јединице локалне самоуправе. Она се не односи на превенцију пореске преваре или утаје у области пореза на додату вредност, царина, акциза и обавезног социјалног осигурања уколико су они обухваћени другим прописима Европске уније којима се уређује међусобна сарадња земаља чланица у тој области. Осим тога, Директива се не односи на таксе за уверења, друга документа или обавезе уговорне природе, као ни за комуналне накнаде.²⁹

²⁶ Услови под којима земље чланице Европске уније могу да достављају информације другим земљама које нису чланице наведене Заједнице, прописани су чланом 50 Уредбе Европског савета.

²⁷ Члан 60 Уредбе Европског савета.

²⁸ Council directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/ECC, *Official Journal of the European Union*, L 54/1 од 11. 3. 2011, текст Директиве се налази на веб-страници: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?un=OJ:L:2011:064:0001:0012:En.PDF>, приступљено током априла 2015. године.

²⁹ Обим примене Директиве Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања дефинисан је чланом 2.

Наведеним актом Европског савета предвиђена је обавеза земаља чланица да оснују одељења за везу и успоставе Централну канцеларију за везу која комуницира са Комисијом Европске уније, координира рад одељења за везу, води списак одељења за везу и доставља га, како земљама чланицама, тако и Европској комисији.³⁰

Одељења за везу су за свој рад директно одговорна Централној канцеларији за везу, а у њима морају бити запослени компетентни службеници. Када наведена одељења добију захтев за достављање информација, у обавези су да о прispећу тог захтева, као и о одговору који су дали у вези са тим, обавесте Централну канцеларију за везу. Уколико одељење за везу прими захтев за који није надлежно, у обавези је да га проследи Централној канцеларији, која ће га доставити надлежном одељењу за везу.³¹ Директивом је прописан рок у којем су одељења у обавези да земљи подносиоцу захтева потврде његов пријем. То је рок од седам дана од дана пријема захтева. По правилу, ту потврду би требало доставити електронским путем.³²

Директива предвиђа да одређена земља може да без поднетог захтева другој земљи достави одређене информације које се тичу пореза.

То су следећи услови:³³

1) да надлежни орган одређене државе основано сумња да постоји опасност од пореског губитка у другој држави;

2) да лице које је порески обвезник остварује право на пореску олакшицу или изузеће од плаћања пореза у једној држави чланици, а то даје довољно основа за сумњу да се ради о пореској превари;

3) да трансакција из уговора између одређених лица подлеже опорезивању у једној држави чланици, а да постоји опасност да ће неплаћањем пореза или плаћањем мањег износа пореза наступити штета за буџет једне или друге државе и

4) да је информацију неопходно проследити ради процене пореске обавезе у другој држави чланици.

Осим узајамне помоћи путем размене информација, Директивом је предвиђена и могућност физичке предаје одређене документације надлежном представнику земље чланице, размена знања и искуства и помоћ приликом вршења пореске контроле у другој земљи чланици.³⁴ Наиме, Директивом је прописано да овлашћено лице једне земље може у просторијама одељења за везу да прикупља информације и копије релевантне документације.³⁵ Земље чланице су у обавези да сарађују са Комисијом Европске уније у оцењивању усклађености сарадње и националних прописа са Директивом. Осим тога, предвиђена је и могућност израде заједничких упутстава и приручника који се тичу размене праксе и међусобних искустава у области превенције пореске преваре и утаје.³⁶ Земље чланице могу да пруже помоћ и трећим земљама, с тим што су у обавези да међусобну сарадњу уреде посебним уговором у складу са Директивом.³⁷

Прелазним и завршним одредбама Директиве прописано је да Комисија Европске уније сваке пете године почев од 1. јануара 2013. године подноси извештај о примени Директиве Европском парламенту и Савету.³⁸ Чини се да одредбе Директиве омогућавају ефикасну сарадњу земаља чланица у области превенције пореске евазије. Међутим, оне се не односе на област пореза на додату вредност, с обзиром да је она уређена Уредбом о административној сарадњи и борби против кривичних дела у области пореза на додату вредност.

30 Наведена обавеза предвиђена је чланом 4.

31 Члан 4 Директиве Европског савета.

32 Рок и начин достављања потврде прописан је чланом 7 Директиве Европског савета.

33 Члан 9 Директиве Европског савета. Наведени услови морају да буду кумулативно испуњени.

34 Члан 11 Директиве Европског савета.

35 Наведена могућност предвиђена је чланом 11 Директиве Европског савета.

36 Члан 23 Директиве Европског савета.

37 Та могућност је предвиђена чланом 24 Директиве.

38 Члан 27 Директиве.

НЕОПХОДНОСТ ИЗМЕНЕ НАЦИОНАЛНОГ ЗАКОНОДАВСТВА

Република Србија је у обавези да своје национално законодавство усклади са прописима Европске уније којима је уређена административна сарадња земаља чланица у пореској области. У складу са одредбама Споразума о функционисању Европске уније, примена Уредбе о административној сарадњи и борби против кривичних дела у области пореза на додату вредност број 904 из 2010. године је обавезујућа, док је у вези са Директивом о административној сарадњи у области опорезивања број 16 из 2011. године битан крајњи исход, односно примена њених одредби одабиром начина који одговара конкретној држави.

У Републици Србији постоји плурализам пореских прописа, али је сам порески поступак уређен Законом о пореском поступку и о пореској администрацији³⁹. Због тога је у циљу примене одредаба Уредбе и Директиве неопходно изменити наведени Закон. У радној верзији превода на српски језик Извештаја Европске комисије о напретку Србије за 2014. годину⁴⁰, који прати Саопштење Комисије упућено Европском парламенту, Савету, Економском и Социјалном комитету и Комитету региона, наводи се да је у оквиру преговарачког поглавља шеснаест, које се тиче опорезивања, постигнут умерен напредак. Међутим, у области финансијских и буџетских одредаба, нарочито у области пореза на додату вредност, наводи се да није дошло до помака. Стога се даје препорука за унапређење инструмената за борбу против избегавања плаћања пореза и превара, као и за смањење њиховог обима. Област административне сарадње земаља чланица Европске уније у пореској области требало би да буде уређена Законом о пореском поступку и пореској администрацији, обзиром да се њиме уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода, права, обавезе и регистрација пореских обвезника, као и пореска кривична дела и прекршаји. У петој глави наведеног Закона већ је уређена област међународне правне помоћи, али је за примене одредби Уредбе о административној сарадњи и борби против кривичних дела у области пореза на додату вредност и Директиве Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања неопходно додатно унапређење институционалних капацитета. Законом о пореском поступку и пореској администрацији неопходно је одредити органе надлежне за размену информација: одељења за везу и Централну канцеларију за везу, начин достављања информација (на основу писаног захтева и без писаног захтева), рокове за одговор на захтев, начин комуникације одељења за везу са Централном канцеларијом (обавештавање о поднетим захтевима и рокови за њихово достављање, као и начин обавештавања о пруженој помоћи надлежним органима друге земље), начин вођења евиденције о одељењима за везу од стране Централне канцеларије, као и начин њеног комуницирања са надлежним органима Европске уније. Посебан део у Закону требало би да садржи одредбе које се односе на административну сарадњу земаља чланица и борбу против кривичних дела у области пореза на додату вредност, а посебан део одредбе које се односе на административну сарадњу у области опорезивања (у питању су остали порези).

Осим тога, требало би прописати начин сарадње са EUROFISC-ом, под којим се подразумева систем раног узбуњивања који користе државе чланице како би једна другу упозориле на постојање покушаја међународних превара у вези са порезом на додату вредност. У том делу требало би прописати органе који ће бити надлежни за сарадњу са

39 Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 80/2002, 84/2002-исправка, 23/2003-исправка, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012-исправка, 93/2012, 47/2013, 108/2012, 68/2014 и 105/2014.

40 Радна верзија превода на српски језик Извештаја Европске комисије за 2014. годину, који прати Саопштење Комисије упућено Европском парламенту, Савету, Европском економском и социјалном комитету и Комитету региона од 8. 10. 2014. године налази се на веб-страници: http://www.seio.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/godisnji_izvestaji_ek_o_napretku/Izvestaj_o_napretku_dec14.pdf, приступљено током априла 2015. У наведеном Извештају је обухваћен период од октобра 2013. до септембра 2014. године.

другим органима држава чланица, као и начин сарадње са земљама које нису чланице Европске уније.

Као пример може се навести Опћи порезни закон Републике Хрватске.⁴¹ Наведеним законом уређена је примена прописа Европске уније, тако што је чланом 1.а. предвиђено које директиве Европске уније постају део правног поретка. Осим тога, истим чланом је утврђено и тело надлежно за спровођење Уредбе Савета Европе број 904 из 2010. године о административној сарадњи и борби против кривичних дела у области пореза на додату вредност. У оквиру главе осам, која се тиче административне сарадње држава чланица Европске уније, за подручје пореза предвиђено је да су за спровођење Директиве и Уредбе надлежни Министарство финансија, Пореска и Царинска управа. Посебан део у Закону посвећен је административној сарадњи у области пореза. У оквиру тог дела предвиђено је тело надлежно за сарадњу и начин поступања по захтевима за достављање информација, као и начин узајамне помоћи приликом наплате тражбина по основу пореза и других јавних давања, као и приликом спровођења других мера. Самосталан део Закона је посвећен административној сарадњи у области пореза на додату вредност у складу са Уредбом. У том поглављу су посебно дефинисани делатност и поступање органа Пореске управе у наведеној области.

Иако пореска евазија не представља савремени облик криминалитета, начини њеног извршења и велика мобилност пореских обвезника отежавају њено откривање и санкционисање извршилаца. Због тога је у савременим условима живота неопходна међусобна сарадња држава у циљу њеног сузбијања.

ЗАКЉУЧАК

Некада је за сузбијање пореске евазије била довољна интервенција одређене државе на чијој се територији избегава плаћање пореза, путем санкционисања извршилаца дела. С обзиром на све већу мобилност пореских обвезника, као и на то да се буџет Европске уније финансира из дела прихода који се плаћају на територији држава чланица, на нивоу наведене Заједнице постоји велико интересовање за сарадњу у области сузбијања пореске евазије. Због тога је неопходно да земље чланице изграде институционалне капацитете за остваривање наведене сарадње у складу са Уредбом о административној сарадњи и борби против кривичних дела у области пореза на додату вредност број 904 из 2010. године и Директивом Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања број 16 од 15. фебруара 2011. године. Имајући у виду да Република Србија тежи чланству у Европској унији, неопходно је да пре приступања наведеној заједници усклади своје национално законодавство са наведеним прописима.

Иако се у Извештају Европске комисије о напретку Србије у 2014. години наводи да је постигнут умерен напредак у области опорезивања, та констатација се не односи на област одредаба које се тичу пореза на додату вредност и борбе против избегавања плаћања пореза и пореских превара и, у том контексту, предузимања мера за смањење њиховог обима. Због тога је у наредном периоду неопходно изменити одредбе националних пореских прописа. Када је у питању административна сарадња земаља чланица у области борбе против пореске евазије, неопходно је изменити Закон о пореском поступку и пореској администрацији. У складу са тим, Законом би требало прописати органе надлежне за сарадњу са другим земљама чланицама, успоставити одељења за везу и Централну канцеларију за везу, прописати начин поступања по захтевима државе која тражи достављање информација, рокове за поступање по тим захтевима, начин вођења електронске евиденције одељења од стране Централне канцеларије за везу, као и њену координацију са одељењима и надлежним органима Европске уније. Имајући у виду да се посебна регулатива Европске уније односи на административну сарадњу земаља чланица у борби против пореских кривичних дела у области пореза на додату вредност, а посебна на област административне сарадње у области опорезивања, могле би се За-

41 *Narodne novine*, бр. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013 и 26/2015.

коном о пореском поступку и пореској администрацији прописати посебне одредбе за сваку од наведених области, као што је предвиђено Опћим порезним законом Републике Хрватске.

Међутим, од великог значаја за сузбијање пореске евазије јесте и превентивно деловање којем доприноси сарадња земаља чланица помоћу EUROFISC-а, путем којег земље чланице једна другу упозоравају на постојање покушаја међународних превара у вези са порезом на додату вредност. Због тога је Законом о пореском поступку и пореској администрацији неопходно успоставити институционални оквир који ће омогућити и такав вид сарадње, а који је од изузетног значаја за област превенције пореске евазије у области пореза на додату вредност.

ЛИТЕРАТУРА

- Анђелковић М., Јовашевић Д., *Избегавање плаћања пореза*, Фискални и кривично-правни аспект, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш, 2006.
- Кулић М., Милошевић Г., *Порески криминалитет у: Ревизија за криминологију и кривично право*, број 3/2010, Српско удружење за кривичноправну теорију и праксу и Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2010. стр. 107–124.
- Орџи порezni zakon Republike Hrvatske, *Narodne novine*, broj 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013 и 26/2015.
- Поповић Д., Илић Попов Г., Екстерна димензија секундарног права Европске уније о директним порезима, *Анали Правног факултета Универзитета у Београду*, бр. 1/2012, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2012. стр. 35–55.
- Sever I., *Javne financije, razvoj, osnovne teorije, analiza*, Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet, Rijeka, 1995.
- Стојановић С., *Заједница прихода у пореском систему Србије*, Желнид, Београд, 2002.
- Стојановић С., *Финансирање Европске уније*, Службени гласник, Београд, 2008.
- Тичар В., *Uvod v korporacijsko davčno pravo*, Institut za javno upravo pri Pravni fakultet v Ljubljani, Ljubljana, 2001.
- Treaty of the European Union-Consolidated version 2013, *Official Journal* C 326, 26. 10. 2012.
- Treaty on the functioning of the European Union-Consolidated version 2012, *Official Journal*, OJ C 326, 16. 10. 2012.
- Council directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/ECC, *Official Journal of the European Union*, L 54/1 од 11. 3. 2011.
- Council Regulation (EC) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, *Official Journal of the European Union*, L268/1, 13. 10. 2010.

FIGHTING AGAINST TAX EVASION – COOPERATION BETWEEN THE EUROPEAN MEMBER STATES

Research Associate Jelena Shuput, LL.M.
Institute of Comparative Law, Belgrade

Abstract: The great mobility of taxpayers, and at the same time a great possibility for tax evasion and avoidance of liability for violation of tax paying obligation, are present in the modern life conditions. Such behaviour harms all countries, and thus their economy. Therefore, at the international level, for a long time a consensus has existed that such behaviour deserved a sanction. In the national legislations, tax evasion is prescribed as a misdemeanour or offence, depending of the amount of tax that is being evaded. Due to the great mobility of taxpayers,

and in order to collect taxes and sanction their evasion, the cooperation at the international level is of utmost importance.

Having in mind that a part of the value added tax is revenue of the European Union, and the fact that fiscal stability of the member states is very important for its stability, the Community adopted a number of documents important for the cooperation between member states in order to prevent tax evasion. Among the most important are: Council Regulation (EC) 904/2010 on administration cooperation and combating fraud in the field of value added tax and the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation.

Before joining the European Union, the Republic of Serbia is obliged to harmonize its legislation with EU legal regulations, and to build an institutional framework that will allow adequate cooperation to combat tax evasion.

Keywords: fighting, tax evasion, cooperation, European Union, State Members.