

*Доц. др Цвјетана Цвјетковић Иветић*

Правни факултет Универзитета у Новом Саду

## **САРАДЊА У ПОРЕСКИМ ПИТАЊИМА ИЗМЕЂУ СРБИЈЕ, СЕВЕРНЕ МАКЕДОНИЈЕ И АЛБАНИЈЕ**

*Услед процеса глобализације савремене државе се све више ослањају на узајамну правну помоћ, па је, самим тим, јасно зашто је повећана сарадња у пореским стварима између Србије, Северне Македоније и Албаније неопходна за успешну имплементацију иницијативе Отворени Балкан. У раду аутор разматра правне инструменте на којима се заснива правна помоћ у пореским стварима између Србије, Северне Македоније и Албаније. Аутор ће настојати и да утврди да ли су стандарди пореске сарадње између ових држава еквивалентни онима који важе у оквирима Уније, а све како би се установило да ли непостојање одговарајућег правног оквира може да послужи као оправдање за ограничење слободе кретања капитала у ситуацијама које укључују Србију, Северну Македонију и Албанију. На крају, биће формулисани предлози за унапређење пореске сарадње између ових земаља.*

**Кључне речи:** Отворени Балкан; Пореска сарадња; Размена обавештења у пореским питањима; Конвенција о узајамној административној помоћи у пореским питањима; Ефикасност фискалне контроле.

### **1. УВОД**

Како би се подстакла регионална сарадња и изградили стандарди који би олакшали чланство у Европској унији, протеклих година на Западном Балкану створено је неколико регионалних иницијатива. Пошто ниједна од њих није довела до суштинских промена у регионалној сарадњи, и то, првенствено, због несређених билатералних односа, потрага за новим моделима регионалних интеграција је и даље актуелна. У том правцу, тј. путем стварања заједничког регионалног тржишта, по узору на унутрашње тржиште Уније, 2019. године кренуле су Србија,

---

Цвјетана Цвјетковић Иветић, *c.cvjetkovicivetic@pf.uns.ac.rs*.

Северна Македонија и Албанија, и то у оквиру тзв. Мини-Шенген иницијативе, која је 2021. године преименована у Отворени Балкан.<sup>1</sup> Њен крајњи циљ је укидање граничних контрола од 1. јануара 2023. године.

Стварање заједничког регионалног тржишта чини врло актуелним питање пореске сарадње. Наиме, регионалне интеграције ће повећати број прекограничних трансакција, па ће значај пореске сарадње расти, и то, првенствено, због улоге коју она има у борби против пореске евазије и двоструког опорезивања.<sup>2</sup> Управо због своје важности, у раду ће се критичкој анализи подвргнути постојећи правни инструменти који омогућују сарадњу у пореским питањима између Србије, Северне Македоније и Албаније. Такође, један од циљева овог рада биће и формулисање одговарајућих препорука за унапређење пореске сарадње између наведених земаља, а све како би се допринело успешној имплементацији иницијативе Отворени Балкан.

## 2. ПОРЕСКА САРАДЊА НА ОСНОВУ УГОВОРА О ИЗБЕГАВАЊУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

Захваљујући члану посвећеном размени обавештења, правна помоћ у пореским стварима веома често се заснива на уговорима о избегавању двоструког опорезивања. Они, несумњиво, представљају један од најзначајнијих правних основа пореске сарадње и у односима између Србије, Северне Македоније и Албаније.<sup>3</sup>

Сва три билатарална уговора о избегавању двоструког опорезивања<sup>4</sup> који се примењују у односима између Србије, Северне Македоније и Албаније за свој предмет имају порезе на доходак и имовину. Важно је

<sup>1</sup> У оквиру ове иницијативе потписано је неколико споразума (споразум о слободном приступу тржишту рада, о повезивању система електронске идентификације, о сарадњи на олакшавању увоза, извоза и кретања робе, о сарадњи у заштити од катастрофа, итд.).

<sup>2</sup> Не треба изгубити из вида да је пореска сарадња, посебно размена обавештења, превазишла ову своју иницијалну сврху, у смислу да је у међувремену постала и важно средство за обезбеђивање правилне примене домаћих прописа, односно средство захваљујући којем се стиче целовит увид у пореску ситуацију пореских обвезника. Вид. М. Giusy De Flora, „Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure“, *Intertax* 6-7/2017, 447, 449.

<sup>3</sup> Вид. Закон о потврђивању уговора Савезне владе Савезне Републике Југославије и владе Републике Македоније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 5/96; Закон о ратификацији Уговора између Савета министара Србије и Црне Горе и Савета министара Републике Албаније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 11/05; Договор међу Република Македонската влада и Албанската влада за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот од доход и данокот на капитал и за заштита од фискална евазија, *Службен весник на РМ*, бр. 16/98.

<sup>4</sup> Уговор између Северне Македоније и Албаније насловљен је као уговор о избегавању двоструког опорезивања и спречавању пореске евазије.

истаћи да је садржина члана посвећеног размени обавештења у сва три уговора врло слична. Прво, у сва три уговора члан који се односи на размену обавештења садржи тзв. велику, односно неограничену клаузулу о размени информација, која значи да државе уговорнице имају обавезу да размењују обавештења која су потребна не само за примену уговора, већ и за примену унутрашњих закона држава уговорница,<sup>5</sup> под условом да опорезивање предвиђено тим законима није у супротности са закљученим уговором о избегавању двоструког опорезивања.<sup>6</sup> Дакле, уношењем ове клаузуле државе пристају да размењују обавештења чак и онда када не постоји повезаност између захтеваног обавештења и избегавања двоструког опорезивања.<sup>7</sup> Важно је нагласити да ова клаузула не спречава размену обавештења у ситуацијама када право опорезивања припада замољеној држави.<sup>8</sup> Израз „обавештења која су потребна“, у овом контексту, треба тумачити као информације које су релевантне за остваривање пореског захтева државе која је упутила захтев за достављањем обавештења.<sup>9</sup>

Друга сличност се огледа у томе да је у сва три уговора садржано правило да размена обавештења није ограничена чланом 1, што значи да је могуће размењивати обавештења која се односе и на резиденте трећих држава, субјекте који се не сматрају „лицима“ у смислу пореског уговора, као и обавештења која се односе на лица и ентитете који не подлежу опорезивању.<sup>10</sup> По природи ствари, мора да постоји директна веза између замољене државе и резидента треће државе, тј. не могу се тражити обавештења о резидентима треће државе који на неки начин не потпадају под јурисдикцију замољене државе.<sup>11</sup>

<sup>5</sup> У уговору закљученом између Србије и Албаније наглашено је да је сврха размене за потребе примене унутрашњег законодавства нарочито везана за спречавање утаје или евазије пореза који су предмет уговора о избегавању двоструког опорезивања.

<sup>6</sup> R. Seer, „Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters“, *EC Tax Review* 2/2013, 66.

<sup>7</sup> E. Nijkeuter, „Exchange of Information and the Free Movement of Capital between Member States and Third Countries“, *EC Tax Review* 5/2011, 238.

<sup>8</sup> F. Debelva, „Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In Search for an Efficient but Balanced Procedure“ (eds. N. Diepvens), *Intertax* 4/2016, 299.

<sup>9</sup> Пре него што упути захтев, држава уговорница мора да искористи све могућности предвиђене њеним унутрашњим законодавством за стицањем таквог обавештења, односно држава уговорница може да упути захтев само ако она није у могућности да прибави таква обавештења предузимањем управних мера предвиђених њеним законодавством. Надлежни орган државе уговорнице којем је упућен захтев дужан је да употреби управне мере које иначе користи, чак и ако би то значило да се користе искључиво да би се удовољило захтеву друге државе уговорнице. Вид. *Ibid.*, 300, 303; Д. Поповић, С. Костић, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања*, Секос in, Београд 2009, 295.

<sup>10</sup> Вид. F. Debelva, 298.

<sup>11</sup> *Ibid.*

Треће, као и остали уговори засновани на ОЕЦД Модел конвенцији о порезима на доходак и на имовину (у даљем тексту: ОЕЦД Модел конвенција), ни билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања који се примењују у односима између Србије, Северне Македоније и Албаније не садрже одредбе посвећене правима пореских обвезника у поступку размене обавештења. То значи да њихов правни положај у овом поступку у потпуности зависи од решења присутних у националном законодавству.<sup>12</sup> Једини вид заштите права пореских обвезника обезбеђен је одредбом која гарантује тајност<sup>13</sup> обавештења примљених од државе уговорнице, као и одредбом која штити тзв. трговачку тајну, тј. која предвиђа да држава уговорница није дужна да даје обавештења која откривају трговинску, пословну, индустријску, комерцијалну или професионалну тајну или пословни поступак. Што се тиче тајности, важно је истаћи да је у сва три уговора прописано да се примљена обавештења могу саопштити само ограниченом кругу субјеката, који их могу користити само за сврхе због којих су и тражена,<sup>14</sup> као и да је у сва три уговора обезбеђена тзв. релативна тајност података, која значи да се обавештења примљена од државе уговорнице сматрају тајном исто као и обавештења добијена према законима државе која је упутила захтев.<sup>15</sup> Као што видимо, у њима је обезбеђена само минимална заштита права пореских обвезника у поступку размене обавештења.

Као и у већини других земаља,<sup>16</sup> ни у Србији, Северној Македонији и Албанији не постоји регулатива која би посебно штитила права пореских обвезника у поступку размене обавештења, тј. у овим државама обвезници немају право на обавештавање о примљеном захтеву за достављањем информација, право на консултације, нити право на интервенцију, јер се сматра да би њихово гарантовање учинило поступак размене обавештења неефикасним.<sup>17</sup> Као што се може приметити, размена обавештења

<sup>12</sup> N. Diepvens, „The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayers Rights under Pressure“ (eds. F. Debelva), *EC Tax Review* 4/2015, 216.

<sup>13</sup> Тајност се односи како на податке садржане у захтеву за достављањем обавештења, тако и на обавештења садржана у одговору на захтев. Вид. Д. Поповић, С. Костић, 294.

<sup>14</sup> То значи да примљена обавештења не могу да буду употребљена нпр. у кривичном поступку за дело које није пореско кривично дело (у том случају се мора потражити правна помоћ у складу са уговором о правној помоћи општег типа). Међутим, тако добијена обавештења даље могу да буду саопштена у јавном судском поступку или у судским одлукама. То значи да када су обавештења на тај начин учињена јавним, даље могу да буду цитирана из судских списа и одлука за друге потребе. Вид. Д. Поповић, С. Костић, 293.

<sup>15</sup> F. Debelva, „Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions“ (eds. I. Mosquera), *Intertax* 5/2017, 369.

<sup>16</sup> M. Giusy De Flora, 448.

<sup>17</sup> Вид. Ц. Цвјетковић, „Права пореских обвезника у поступку размене информација“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 2/2012, 455–470.

је једно од ретких подручја у којем степен заштите права пореских обвезника опада.<sup>18</sup> Постоје и гледишта да би активно учешће пореских обвезника у поступку размене информација могло да спречи достављање непотпуних и нетачних информација, као и одавање трговачке тајне.<sup>19</sup>

Четврто, сва три уговора садрже одредбе које штите суверенитет и јавни поредак замољене државе. Наиме, замољена држава неће имати обавезу да достави обавештења ако би то значило предузимање управних мера супротних законима или управној пракси те или друге државе уговорнице, односно ако се та обавештења не могу добити на основу закона или у редовном управном поступку те или друге државе уговорнице. Такође, замољена држава неће имати обавезу да даје обавештења чије би саопштавање било супротно јавном поретку.

Највећа разлика између уговора о избегавању двоструког опорезивања закључених између Србије и Северне Македоније и Србије и Албаније, са једне стране, и уговора о избегавању двоструког опорезивања закљученог између Северне Македоније и Албаније, с друге стране, је материјално поље примене. Наиме, велики проблем са уговорима закљученим између Србије и Северне Македоније и Србије и Албаније је у томе да они омогућују размену обавештења једино у погледу пореза који су наведени у члану 2, а то су порези на доходак и имовину.<sup>20</sup> С друге стране, уговор закључен између Северне Македоније и Албаније предвиђа да ће се одредбе о размени обавештења примењивати на порезе сваке врсте које уводе државе уговорнице. Анализа уговора о избегавању двоструког опорезивања који обавезују Србију је показала да је у неким од њих (нпр. у уговорима закљученим са Грузијом, Чешком Републиком и Канадом), предвиђено да размена обавештења није ограничена чланом 2, што нам показује да преговарачка позиција Србије није таква да не прихвата решење да се обавештења размењују у погледу свих врста пореза.

---

<sup>18</sup> N. Diepvens, 216.

<sup>19</sup> M. Giusy De Flora, 454.

<sup>20</sup> Уговор о избегавању двоструког опорезивања између Србије и Северне Македоније предвиђа да ће се овај уговор у Србији примењивати у односу на: порез на добит, порез на доходак, порез на имовину и порез на приходе од међународног саобраћаја, а у Македонији на: порез на лични доходак, порез на добит и порез на имовину, односно у односу на исте или битно сличне порезе који се после дана потписивања уговора заведу поред или уместо постојећих пореза. Уговор о избегавању двоструког опорезивања између Србије и Албаније предвиђа да ће се овај уговор у Србији примењивати у односу на: порез на добит, порез на доходак, порез на имовину и порез на приходе од међународног саобраћаја, а у Албанији на: порезе на доходак (укључујући порез на добит корпорација и порез на доходак физичких лица), порез на мале пословне делатности и порез на имовину. Такође, у њему је предвиђено да ће се уговор примењивати у односу на исте или битно сличне порезе који се после дана потписивања уговора заведу поред или уместо постојећих пореза.

Логичан след чињенице да су сва три споменута уговора закључена у периоду између 1996. и 2004. године јесте њихова неусклађеност са верзијама ОЕЦД Модел конвенције из 2005. и 2012. године. Наиме, члан 26 ОЕЦД Модел конвенције, који је посвећен размени обавештења, мењан је 2005. године, и то тако што су додата два нова става.<sup>21</sup> Ставом 4 установљено је правило да држава уговорница мора да користи своје мере да би прибавила тражена обавештења, чак и када она за тим обавештењима нема фискални интерес, тј. чак и онда када јој она нису потребна за сопствене пореске сврхе, а ставом 5 да државе уговорнице не могу одбити давање обавештења с позивом на банкарску тајну.<sup>22</sup> Године 2012. члан 26 Модел конвенције поново је измењен, и то тако што је уведена могућност за државе уговорнице да користе примљене информације за непореске сврхе.<sup>23</sup>

Уговори о избегавању двоструког опорезивања који се примењују у односима између Србије, Северне Македоније и Албаније не садрже члан посвећен помоћи у наплати пореза. Важно је, пак, нагласити да је размена обавештења за сврху наплате пореза регулисана чланом који се односи на размену обавештења. Проблем одсуства узајамне помоћи у наплати пореза у односима између Србије, са једне стране, и Северне Македоније и Албаније, са друге стране, неће моћи да се реши у ближој будућности. Наиме, Србију тренутно обавезују 63 уговора<sup>24</sup> о избегавању

<sup>21</sup> Што се тиче правила које се односи на обавезу размене обавештења када оно није потребно замољеној држави за потребе домаћег пореза, у Коментару Модел конвенције је назначено да је ова обавеза очигледно примењивана у пракси, иако експлицитно није била наведена у члану посвећеном размени обавештења. У Коментару Модел конвенције, такође, је наведено да правило везано за банкарску тајну не би требало тумачити тако да претходне верзије овог члана нису дозвољавале размену таквих обавештења. Истакнуто је да је највећи број земаља чланица ОЕЦД – а већ размењивао таква обавештења, као и да је додавање овог правила представљало само одраз такве праксе.

<sup>22</sup> Наиме, прописано је да државе уговорнице не могу одбити давање обавештења само зато што их поседује банка, друга финансијска институција, заступник или лице које ради у заступничком или у фидуцијарном својству или зато што се односи на власништво удела у лицу.

<sup>23</sup> Обавештења примљена од државе уговорнице могу се користити за друге сврхе када се таква обавештења, по законима обе државе уговорнице могу користити за друге сврхе и када надлежни орган државе која даје обавештења одобри такво коришћење.

<sup>24</sup> На дан 30. марта 2022. године Србију обавезују уговори закључени са: Азербејџаном, Албанијом, Аустријом, Белгијом, Белорусијом, Босном и Херцеговином, Бугарском, Великом Британијом, Вијетнамом, Грузијом, Грчком, Данском, ДНР Корејом, Египтом, Естонијом, Индијом, Индонезијом, Ираном, Ирском, Италијом, Израелом, Јапаном, Јерменијом, Казахстаном, Канадом, Катаром, Кином, Кипром, Кувајтом, Летонијом, Либијом, Литванијом, Луксембургом, Мађарском, Северном Македонијом, Малтом, Молдавијом, Немачком, Норвешком, Пакистаном, Пољском, Републиком Корејом, Румунијом, Русијом, Сан Марином, Сингапуром, Словачком, Словенијом, Тунисом, Турском, Уједињеним Арапским Емиратима, Украјином, Финском, Француском,

двоструког опорезивања и ниједан од њих не садржи члан посвећен наплати пореза. Наиме, преговарачка позиција Србије, барем за сада, је таква да не прихвата решење које се односи на помоћ у наплати пореза. Главни разлог за то, несумњиво, је чињеница да српска пореска администрација још увек није довољно развијена и кадровски опремљена да би, поред наплате сопствених фискалитета, била у стању да одговори и захтеву друге државе уговорнице у вези са наплатом њених пореских потраживања.<sup>25</sup> С друге стране, Северна Македонија и Албанија су закључиле неколико уговора о избегавању двоструког опорезивања који садрже и члан посвећен помоћи у наплати пореза (нпр. такав члан садрже уговори закључени између Северне Македоније и Индије, Северне Македоније и Марока, Албаније и Индије, Албаније и Естоније, итд.).<sup>26</sup>

### 3. ПОРЕСКА САРАДЊА НА ОСНОВУ КОНВЕНЦИЈЕ О УЗАЈАМНОЈ АДМИНИСТРАТИВНОЈ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ ПИТАЊИМА

Поред билатералних конвенција<sup>27</sup> и инструмената регионалног карактера,<sup>28</sup> последњих неколико деценија значајан извор правне помоћи у пореским стварима постају и мултилатералне конвенције. Најсвеобухватнија међу њима, како у погледу броја потписница, тако и у погледу облика правне помоћи, је Конвенција о узајамној административној помоћи у пореским питањима, која је настала као резултат заједничке иницијативе ОЕЦД-а и Савета Европе пре више од 30 година.<sup>29</sup> Прекретницу, у смислу повећања броја потписница ове конвенције, представљале су измене и допуне из 2010. године, које су имале за циљ њену хармонизацију са другим инструментима међународне сарадње, као и њено отварање ка државама које нису чланице ОЕЦД-а и Савета Европе. Међу 144 пореске јурисдикције које су потписнице ове конвенције налазе се и Србија, Северна Македонија и Албанија.

---

Холандијом, Хонг Конгом, Хрватском, Црном Гором, Чешком Републиком, Швајцарском, Шведском, Шпанијом и Шри Ланком.

<sup>25</sup> Д. Дабетић, *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања*, Рачуноводство д.о.о., Београд 2008, 210.

<sup>26</sup> International Agreements, <https://www.tatime.gov.al/eng/c/6/125/international-agreements>; 28. јануар 2022. Даночна регулатива, <http://ujp.gov.mk/mk/regulativa/pregled/filter/0/md/0>, 28. јануар 2022.

<sup>27</sup> Ту се мисли на уговоре који се односе на спречавање двоструког опорезивања и уговоре посвећене размени пореских информација.

<sup>28</sup> Ту се, првенствено, мисли на регулативу која се односи на правну помоћ у пореским стварима која је усвојена на нивоу Уније.

<sup>29</sup> *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Amended by the 2010 Protocol*, ОЕЦД, Paris 2011.

Иако се Конвенција о узајамној административној помоћи у пореским питањима примењује не само на порезе (осим царина),<sup>30</sup> него и на доприносе за обавезно социјално осигурање, њени творци су били свесни да један број земаља неће бити у могућности да пружи правну помоћ у погледу свих категорија дажбина. Отуда је земљама потписницама дата могућност да из поља примене ове конвенције искључе доприносе за обавезно социјално осигурање, као и поједине облике пореза. Тако, Србија примењује Конвенцију о узајамној административној помоћи у пореским питањима само на порезе на које се не може ставити резерва, а то су порез на доходак грађана и порез на добит правних лица. То нам говори да је Србија испунила само минималне захтеве за приступање овој конвенцији. С друге стране, Албанија и Северна Македонија је примењују и на доприносе за обавезно социјално осигурање, ПДВ и акцизе. Поред тога, у Албанији се примењује и на порез на непокретности и порез на употребљавана моторна возила.<sup>31</sup>

Конвенција о узајамној административној помоћи у пореским питањима предвиђа три облика правне помоћи: а) размену обавештења (на захтев, спонтану и аутоматску), укључујући истовремене пореске контроле и учешће у пореским контролама у иностранству; б) помоћ у наплати; в) достављање документације. Што се тиче облика правне помоћи који се пружају на основу ове конвенције, позиција Србије, Северне Македоније и Албаније је иста. Наиме, ниједна од њих не прихвата захтеве за спровођењем пореских контрола у иностранству. Такође, све три земље су изјавиле резерву, тј. задржале су право да не пруже помоћ у наплати било којег пореског потраживања и административних новчаних казни, као и правну помоћ у виду достављања документације, независно од тога о којем се порезу ради. Оно што је важно нагласити јесте да се Србија и Северна Македонија нису обавезале на увођење аутоматске размене информација до неког тачно одређеног датума, пошто за њену примену још увек нису испуњени сви технички услови.

<sup>30</sup> То су следећи порези (независно од тога да ли их уводи централна или локална власт): порез на доходак, порез на добит, порез на капиталне добитке који се уводи одвојено од пореза на доходак или добит, порез на нето имовину, порез на имовину, наслеђе или поклон, порез на приходе од непокретности, општи порези на потрошњу, посебни порези на робу или услуге, порези на употребу или власништво моторних возила, порези на употребу или власништво над покретним стварима осим моторних возила, као и други порези. У суштини, Конвенција се примењује на све дажбине које су наведене у годишњој публикацији ОЕЦД-а – *Статистика јавних прихода*, која обезбеђује услове за компаративну анализу на основу ОЕЦД – ове класификације пореза. Вид. *Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol*, 5.

<sup>31</sup> Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Data, <https://verdragenbank.overheid.nl/en/Treaty/Details/002221>, 29. јануар 2022.



Важно је истаћи да могућности за пружање правне помоћи предвиђене овом конвенцијом не ограничавају, нити су ограничене могућностима садржаним у постојећим или будућим међународним споразумима или другим актима који се односе на сарадњу у пореским питањима. То значи да државе могу да примене онај правни инструмент који је најподеснији у конкретном случају, тј. онај који обезбеђује најекстензивнију сарадњу. При томе, једино ограничење за њих је да не смеју примењивати више инструмената одједном, јер је сваки од њих самодовољан, тј. има своја обележја и циљеве.<sup>32</sup>

#### 4. ПОРЕСКА САРАДЊА У ОБЛАСТИ ДОПРИНОСА ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ И ЦАРИНА

Пошто Србија не примењује Конвенцију о узајамној административној помоћи у пореским питањима на доприносе за обавезно социјално осигурање, она не може очекивати да јој друге потписнице конвенције, у овом контексту Албанија и Северна Македонија, пруже правну помоћ у погледу ове категорије дажбина.<sup>33</sup> Међутим, треба споменути да је између Србије и Северне Македоније закључен уговор о социјалном осигурању који предвиђа да ће у примени овог споразума органи и носиоци држава уговорница узајамно пружати бесплатну правну и административну помоћ.<sup>34</sup> Исти такав споразум, са истоветном одредбом о узајамној административној помоћи, закључен је и између Северне Македоније и Албаније.<sup>35</sup>

Што се тиче правне помоћи у области царина, између Србије и Северне Македоније, као и између Северне Македоније и Албаније, закључен је споразум о царинској сарадњи и узајамној помоћи.<sup>36</sup> Основ за правну помоћ у области царина у односима између Србије и Албаније је споразум о узајамној помоћи у спречавању, истраживању и сузбијању царинских прекршаја.<sup>37</sup>

<sup>32</sup> М. А. Grau Ruiz, „Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and Community Rules: How to Improve their Interaction?“, *EC Tax Review* 4/2006, 199.

<sup>33</sup> Чл. 30, ст. 5 Закона о потврђивању Конвенције о узајамној административној помоћи у пореским питањима, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 8/19.

<sup>34</sup> Чл. 31, ст. 3 Закона о потврђивању Споразума између Савезне Републике Југославије и Републике Македоније о социјалном осигурању, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 1/01.

<sup>35</sup> Закон за ратификација на договорот меѓу Република Македонија и Република Албанија за социјално осигурување, *Службен весник на РМ*, бр. 38/16.

<sup>36</sup> Закон о потврђивању Споразума између Савезне владе СРЈ и Владе Републике Македоније о царинској сарадњи и узајамној помоћи, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 5/96; Закон за ратификација на Спогодба меѓу македонската Влада и албанската Влада за заемна помош и соработка меѓу нивните царински органи, *Службен весник на РМ*, бр. 15/98.

<sup>37</sup> Закон о потврђивању Споразума између Владе Републике Србије и Савета министара Републике Албаније о узајамној помоћи у спречавању, истраживању и сузбијању царинских прекршаја, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 6/15.

## 5. ОДНОС ПРАВИЛА О ПРАВНОЈ ПОМОЋИ У УГОВОРИМА О ИЗБЕГАВАЊУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА СА ПРАВОМ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

У контексту правне помоћи у пореским питањима важно је да се утврди да ли су стандарди пореске сарадње установљени од стране Србије, Северне Македоније и Албаније еквивалентни стандардима који се примењују у Европској унији, а све како би се установило да ли непостојање одговарајућег правног оквира за сарадњу може да буде оправдање за ограничење слободе кретања капитала у прекограничним ситуацијама које укључују Србију, Северну Македонију и Албанију.

Иако је слобода кретања капитала гарантована не само у односима између чланица Уније, него и у односима између држава чланица и трећих земаља, Суд правде Европске уније (у даљем тексту: Суд правде) оправдава њено ограничавање с позивом на аргумент ефикасности фискалне контроле само када се ради о кретању капитала између чланица и нечланица, док исти такав аргумент не прихвата у интракомунитарним ситуацијама. Дакле, аргумент ефикасности фискалне контроле има различите димензије у оквирима Уније (односно ЕЕА) и ван ње. Разлог за то лежи у чињеници да су у унутрашњим ситуацијама информације неопходне за свеобухватно утврђивање пореске обавезе, тј. за ефикасну фискалну контролу,<sup>38</sup> лако доступне и проверљиве, и то захваљујући регулативи о правној помоћи усвојеној на нивоу Уније.<sup>39</sup> Наиме, Суд правде је сматрао да се у Унији ефикасност фискалне контроле може постићи прикупљањем информација, било на основу одговарајуће директиве о правној помоћи у пореским стварима, било непосредно од стране обвезника,<sup>40</sup> односно у неколико случајева Суд правде је био става да тешкоће у стицању информација не могу бити оправдање за ускраћивање пореских погодности, јер увек постоји могућност да пореске власти затраже од пореских обвезника да сами обезбеде неопходне доказе.<sup>41</sup> Са друге стране, у односима са нечланицама ограничење слободе кретања капитала може да буде оправдано са позивом на овај аргумент,

<sup>38</sup> A. Binder “Ensuring the Effectiveness of Fiscal Supervision in Third Country Situations” (eds. E. Pinetz), *EC Tax Review* 6/2014, 324–325.

<sup>39</sup> E. Nijkeuter, 233.

<sup>40</sup> K. Simader, “Withholding Taxes and the Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection”, *Bulletin for International Taxation* February 2010, 116.

<sup>41</sup> Тако, Суд правде сматра да се ускраћивање пореске олакшице на терену пореза на наслеђе не може оправдати чињеницом да се релевантна директива о правној помоћи не примењује на ову врсту пореза. Наиме, Суд правде је био става да ускраћивању пореских олакшица мора да претходи постављање захтева пореском обвезнику за достављањем доказа које пореска администрација сматра неопходним. Вид. E. Nijkeuter, 233–234; Judgment of the Court of 25 October 2007 in the Case C – 464/05.

тј. ова слобода се може ограничити на основу тога што не постоји одговарајући правни оквир који би успоставио стандарде пореске сарадње који постоје у оквирима Уније. Дакле, у релацијама са трећим земљама акценат је на могућности верификације добијених информација. Примера ради, није довољно да обвезник сам достави информације неопходне за ефикасну фискалну контролу, већ је потребно да се такве информације верификују од стране надлежног пореског тела.<sup>42</sup>

Из претходно наведеног видимо да је веома важно да се утврди да ли порески уговори закључени од стране Србије, Северне Македоније и Албаније успостављају одговарајуће механизме сарадње, а све како би се знало да ли се Србија, Северна Македонија и Албанија, у погледу слободе кретања капитала, могу третирати тако да и њих обавезује релевантна регулатива о правној помоћи усвојена на нивоу Уније. Ако закључени уговори о избегавању двоструког опорезивања омогућују сарадњу у пореским стварима која је еквивалентна оној која важи између држава чланица и ако предвиђају инструменте који су довољни да би се верификовали подаци у тачно одређеном случају, могло би се рећи да они обезбеђују пореску сарадњу еквивалентну оној која постоји и у Унији. Чини се да ће у највећем броју случајева споразуми који садрже тзв. велику клаузулу о размени информација удовољити овим захтевима, односно заштити од дискриминације.<sup>43</sup>

Анализа уговора о избегавању двоструког опорезивања који обавезују земље које су приступиле иницијативи Отворени Балкан је показала да Србија има закључене пореске уговоре са свим државама чланицама, осим са Португалом, да Албанија нема закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања са шест чланица (Кипар, Данска, Финска, Литванија, Португал и Словачка),<sup>44</sup> а Северна Македонија са три (Кипар, Португал и Малта). Тзв. велика клаузула о размени информација садржана је у свим пореским уговорима које су Северна Македонија и Албанија закључиле са чланицама Уније. Када је у питању Србија, једино уговори закључени са Немачком и Холандијом садрже тзв. малу клаузулу о размени информација, што значи да је на основу њих могућа једино размена обавештења која су потребна за примену уговора.

На први поглед изгледа да би само државе чланице са којима Србија, Северна Македонија и Албанија нису закључиле порески уговор, односно чланице са којима тај порески уговор није одговарајући, у смислу да не садржи тзв. велику информациону клаузулу, могле да

<sup>42</sup> А. Binder, 327.

<sup>43</sup> Вид. К. Spies, „Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law“, *Intertax* 10/2012, 521, 527.

<sup>44</sup> Уговор са Луксембургом још није ступио на снагу.

ограниче слободу кретања капитала у односима са Србијом, односно Северном Македонијом, односно Албанијом. Међутим, не сме се заборавити чињеница да постоји још један правни инструмент за размену информација између Србије, Северне Македоније и Албаније и држава чланица Уније, а то је Конвенција о узајамној административној помоћи у пореским питањима.

Приликом утврђивања да ли конкретни порески уговор успоставља одговарајуће механизме сарадње јавља се дилема да ли непостојање члана о правној помоћи у наплати пореских потраживања води ка закључку да не постоји одговарајући правни оквир, с обзиром на то да на нивоу Уније постоји директива посвећена том питању. Очито је да ће анализа сваког појединачног случаја бити неопходна приликом упоређивања стандарда пореске сарадње успостављених од стране Србије, Северне Македоније и Албаније са стандардима Уније. Остаје и да се види на који начин ће се Суд правде изјашњавати поводом овог питања<sup>45</sup> у својим предметима.<sup>46</sup>

## 6. ЗАКЉУЧАК

Иако постоји плуралитет правних инструмената који обезбеђују правну помоћ у пореским питањима између Србије, Северне Македоније и Албаније, они не покривају нити све дажбине, нити све облике правне помоћи. Највећи проблем је то што је размена обавештења на основу пореских уговора закључених између Србије и Северне Македоније и Србије и Албаније ограничена само на порезе на доходак и порезе имовину. То значи да размена информација у области ПДВ-а и акциза између ових земаља не постоји. Такође, у односима између Србије и Албаније није обезбеђена размена обавештења у погледу доприноса за обавезно социјално осигурање. Уколико се идеја о заједничком регионалном тржишту заиста и оствари, одсуство размене обавештења у погледу појединих категорија дажбина, а посебно у области посредних пореза, биће озбиљна препрека његовом функционисању.

Кључно питање је, дакле, како побољшати сарадњу у пореским стварима између Србије, Северне Македоније и Албаније и на тај начин допринети успешној имплементацији иницијативе Отворени Бал-

---

<sup>45</sup> Постоје аутори који су става да ће државе чланице све мање у будућности моћи да се „крију“ иза овог аргумента, тј. да оправдавају ограничења у кретањима капитала са нечланицама с позивом на ефикасност фискалне контроле, имајући у виду плуралитет правних извора који омогућују сарадњу са нечланицама (поред уговора о избегавању двоструког опорезивања, ту спадају и уговори о размени пореских информација, као и мултилатерална конвенција усвојена од стране ОЕЦД – а и Савета Европе). Вид. Е. Nijkouter, 240–241.

<sup>46</sup> К. Spies, 528.

кан. Најидеалније решење би било да се између ове три земље закључи мултилатерална конвенција, заснована на ажурираној верзији ОЕЦД Модел конвенције, која би обезбедила једнообразност решења у односима између ових земаља. Због тешкоћа које прате закључивање мултилатералне конвенције, ова опција не изгледа реално. Друга могућност је да се приступи ревизији закључених билатералних уговора, посебно оних који се примењују у односима између Србије и Албаније и Србије и Северне Македоније. У сваком случају, пошто уговори о избегавању двоструког опорезивања не покривају доприносе за обавезно социјално осигурање, размена обавештења у погледу ове категорије дажбина морала би бити обезбеђена закључивањем споразума о социјалном осигурању између Србије и Албаније.

У вези са могућностима да чланице Уније ограниче слободу кретања капитала у односима са државама које су приступиле иницијативи Отворени Балкан, видимо да би проблем могла да представља чињеница да у односима са појединим чланицама не постоји закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, односно околност да поједини закључени уговори не садрже тзв. велику клаузулу о размени обавештења.

## ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

### Библиографске референце

1. Binder, Anna, “Ensuring the Effectiveness of Fiscal Supervision in Third Country Situations” (eds. Pinetz Erik), *EC Tax Review* 6/2014;
2. Grau Ruiz Maria Amparo, „Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and Community Rules: How to Improve their Interaction?“, *EC Tax Review* 4/2006;
3. Дабетић, Дејан, *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања*, Рачуноводство д.о.о., Београд 2008;
4. Debelva, Filip, „Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In Search for an Efficient but Balanced Procedure“ (eds. Diepvens Niels), *Intertax* 4/2016;
5. Debelva, Filip, „Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions“ (eds. Mosquera Irma), *Intertax* 5/2017;
6. Diepvens, Niels, „The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayers Rights under Pressure“ (eds. Debelva Filip), *EC Tax Review* 4/2015;
7. Giusy De Flora Menita, „Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure“, *Intertax* 6–7/2017;
8. Nijkeuter, Erwin, „Exchange of Information and the Free Movement of Capital between Member States and Third Countries“, *EC Tax Review* 5/2011;

9. Поповић, Дејан, Костић Светислав, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања*, Секос in, Београд 2009;
10. Seer, Roman, „Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters“, *EC Tax Review* 2/2013;
11. Simader, Karin, “Withholding Taxes and the Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection”, *Bulletin for International Taxation* February 2010;
12. Spies, Karoline, „Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law“, *Intertax* 10/2012;
13. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Amended by the 2010 Protocol*, OECD, Paris 2011;
14. Цвјетковић, Цвјетана, „Права пореских обвезника у поступку размене информација“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 2/2012.

#### Правни извори

1. Закон о потврђивању уговора Савезне владе Савезне Републике Југославије и владе Републике Македоније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 5/96;
2. Закон о ратификацији Уговора између Савета министара Србије и Црне Горе и Савета министара Републике Албаније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 11/05;
3. Договор међу Република Македонската влада и Албанската влада за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот од доход и данокот на капитал и за заштита од фискална евазија, *Службен весник на РМ*, бр. 16/98;
4. Закон о потврђивању Конвенције о узајамној административној помоћи у пореским питањима, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 8/19;
5. Закон о потврђивању Споразума између Савезне Републике Југославије и Републике Македоније о социјалном осигурању, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 1/01;
6. Закон за ратификација на договорот међу Република Македонија и Република Албанија за социјално осигурување, *Службен весник на РМ*, бр. 38/16;
7. Закон о потврђивању Споразума између Савезне владе СРЈ и Владе Републике Македоније о царинској сарадњи и узајамној помоћи, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 5/96;
8. Закон за ратификација на Спогодба међу македонската Влада и албанската Влада за заемна помош и соработка међу нивните царински органи, *Службен весник на РМ*, бр. 15/98;
9. Закон о потврђивању Споразума између Владе Републике Србије и Савета министара Републике Албаније о узајамној помоћи у спречавању, истраживању и сузбијању царинских прекршаја, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 6/15.

Судске одлуке

1. Judgment of the Court of 25 October 2007 in the Case C-464/05.

Интернет извори

1. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Data, <https://verdragenbank.overheid.nl/en/Treaty/Details/002221>;
2. International Agreements, <https://www.tatime.gov.al/eng/c/6/125/international-agreements>;
3. Даночна регулатива, <http://ujp.gov.mk/mk/regulativa/pregled/filter/0/md/0>.

*Assistant Professor Cvjetana Cvjetković Ivetić, LL.D.*

Faculty of Law, University of Novi Sad

## COOPERATION IN TAX MATTERS BETWEEN SERBIA, NORTH MACEDONIA AND ALBANIA

### *Summary*

In a more globalized world, the need for mutual legal assistance is growing, so it is clear why successful implementation of the Open Balkan initiative requires increased cooperation in tax matters between Serbia, Albania and North Macedonia. In this paper the author deals with the possibilities for tax cooperation between these countries under bilateral tax treaties, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, etc. After providing a description of the current legal framework for the cooperation, it will be examined whether the standards of tax cooperation developed by Serbia, Albania and North Macedonia are equivalent to the standards within the European Union, in order to determine whether the lack of appropriate legal framework can serve as a justification for the Member States to restrict the free movement of capital in situations involving Serbia, Albania and North Macedonia. Finally, the author formulates proposals that could improve cooperation in tax matters between these countries. One of these is a signing multilateral convention. Another option is revision of double taxation agreements, especially agreements concluded between Serbia and North Macedonia and Serbia and Albania, in line with updated version of OECD Model Tax Convention, as well as signing social security agreement between Serbia and Albania.

**Key words:** *Open Balkan; Tax Cooperation; Exchange of Information in Tax Matters; Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters; Effectiveness of Fiscal Supervision.*