

Др Хасиба ХРУСТИЋ
Центар за правна и финансијска истраживања, Београд

ХАРМОНИЗАЦИЈА ПОРЕСКОГ ЗАКОНОДАВСТВА СРБИЈЕ СА ПОРЕСКИМ ПРАВОМ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Резиме

Србија је одавно зајочела пореску реформу како би њен порески систем одговарао тржишним условима привређивања и био ујоредив са системима држава чланица ЕУ, прихватањем кључних пореских облика који постоје у тим системима. У том смислу, приоритет у наредном периоду је усклађивање пореских прописа са ЕУ пореским директивама и унапређење рада пореске управе. Сарадња у области опорезивања обухвата и побољшање транспарентности, борбу против корупције, укључујући и размену пореских информација са државама чланицама ЕУ у циљу сиречавања ушаје пореза. У том смислу, Србија би требало да комплетира мрежу билатералних споразума са државама чланицама ЕУ о размени пореских информација, као и мрежу билатералних споразума о избегавању двострукој опорезивања у складу са последњим изменама ОЕЦД Модела конвенције о порезима на приходе и капитал (у даљем тексту: ОЕЦД Модел пореске конвенције).

Кључне речи: реформа, усклађивање пореских прописа, пореска управа, ушаја пореза.

I Увод

Имајући у виду да је стратешки приоритет Србије да постане чланица Европске уније потписивањем Споразума о стабилизацији и придруживању у априлу 2008. године први пут је формализована њена институционална сарадња са Европском унијом (у даљем тексту: ЕУ).¹ Србија учествује у процесу стабилизације и придруживања, а важна обавеза коју је Србија преузела потписивањем наведеног споразума јесте усклађивање прописа са правним тековинама ЕУ (*acquis communautaire*), као и њихова доследна примена. Што се тиче области пореског усклађивања, оно је регулисано чланом 100 Споразума, којим се предвиђа да ће Србија успоставити сарадњу у области опорезивања, укључујући мере усмерене ка даљој реформи фискалног система и реструктурирању пореске управе ради ефективније наплате јавних прихода и борбе против пореске утаје и штетне пореске конкуренције.

Сарадња у области опорезивања обухвата и побољшање транспарентности, борбу против корупције, укључујући и размену пореских информација са државама чланицама ЕУ у циљу спречавања утаје пореза. У том смислу, Србија ће комплетирати мрежу билатералних споразума са државама чланицама ЕУ на основу ОЕЦД Модела споразума о размени пореских информација, као и мрежу билатералних споразума о избегавању двоструког опорезивања у складу са последњим изменама ОЕЦД Модела конвенције о порезима на приходе и капитал (у даљем тексту: ОЕЦД Модел пореске конвенције).

Након стицања статуса кандидата Србије за чланство у ЕУ у марту 2012. године, Влада Србије је у фебруару 2013. године донела Национални план усвајања *acquis* за период 2013–2016. године.² Европски Савет је 28. јуна 2013. године одлучио да отвори преговоре о приступању са Србијом на њеном путу ка учлањењу у ЕУ, а Комисија ЕУ је у септембру започела аналитички преглед (*screening*) степена усаглашавања законодавства Србије са ЕУ *acquis*. Следећи корак био је усвајање оквира за

1 Споразум о стабилизацији и придруживању (*Службени гласник РС*, бр. 83/2008), (енгл. *The Stabilisation and Association Agreement between the EU and Serbia – SAA*). Споразум о стабилизацији и придруживању је ступио на снагу 1. септембра 2013. године. Садржај Споразума је типски за све земље које су га потписале, обухвата бројне области – политички дијалог, политику сарадње, регионалну сарадњу, слободу кретања људи, услуга и роба, усклађивање националног законодавства са *acquis communautaire*, финансијску помоћ и сарадњу, и друго. Саставни делови Споразума су и одређени анекси и протоколи.

2 Енгл. *National Plan for the Adoption of the Acquis* (NPAА); The Commission and the High Representative of the Union for Foreign Affairs and Security Policy issued an *ad hoc* joint report on specific issues on which the Council had, in December 2012, requested additional information, JOIN(2013) 7 final of 22.4.2013.

преговоре са Србијом од стране Савета ЕУ, потврђен одржавањем прве међудржавне конференције о приступању Србије у јануару 2014. године након настављања видљивог и одрживог напретка у нормализацији односа Србије са Косовом, укључујући имплементацију постигнутих споразума.

Кључни изазови са којима се сусреће Србија су владавина права, нарочито реформа правосуђа, борба са корупцијом и борба са организованим криминалом, реформа јавне управе, независност кључних институција, слобода медија, анти-дискриминационо законодавство и заштита мањина.

II Пореско право Европске уније

Полазећи од главних циљева Уговора ЕУ о успостављању заједничког унутрашњег тржишта са здравом конкуренцијом и омогућавању слободног кретања људи, производа, услуга и капитала, и елиминисања свих фактора који штете конкуренцији, државе чланице некадашње Европске економске заједнице (ЕЕЗ), која је прерасла у данашњу ЕУ, сагласиле су се да изврше хармонизацију закона о порезу на додату вредност и закона о акцизама. У том циљу усвојено је више директива о хармонизацији поменутих закона држава чланица.

Извор пореског права ЕУ, односно правни основ за усвајање докумената који се тичу хармонизације прописа држава чланица из пореске области је Уговор ЕУ:

- члан 293 Уговора захтева да државе чланице преговарају једна са другом да би се избегло двоструко опорезивање у оквиру Уније;
- према члану 308 Уговора, Европски савет на предлог Европске комисије и након консултација са Европским парламентом предузима одговарајуће мере у постизању циљева Уније. Порески системи држава чланица морају да респектују фундаменталне принципе Уговора који се тичу слободе кретања грађана, услуга, производа и капитала и слободе оснивања компаније (чланови 39, 43, 49 и 56 Уговора) и принцип недискриминације;
- члан 93 Уговора ЕУ предвиђа независно деловање Европског савета када су у питању разматрања предлога Европске комисије ради усвајања докумената о хармонизацији законодавства држава чланица или правила из области индиректног опорезивања (пореза на додату вредност, акциза и других пореза), јер индиректни порези у кратком року могу да проузрокују сметње

у слободном промету производа и услуга на унутрашњем тржишту и да озбиљно наруше слободну конкуренцију. За пореску хармонизацију у ЕУ заправо је битна хармонизација индиректних пореза. Чланом 93 Уговора ЕУ, прописано је да је хармонизација индиректних пореза предуслов за успостављање и несметано функционисање унутрашњег тржишта Уније. На основу овог члана органи Уније имају овлашћења да доносе директиве у овој области;³

- у вези са директним порезима, иако се у Уговору ЕУ не спомиње хармонизација директних пореза (порези на доходак), из члана 94 у којем се говори о хармонизацији правних прописа *en general*, изведена су овлашћења органа Уније за доношење директива које се тичу хармонизације одређених решења из области директних пореза која непосредно утичу на функционисање унутрашњег тржишта. Према члану 94 Европски савет одлучује о усвајању одредби које се тичу усклађивања закона, уредби или упутстава држава чланица, а које су у непосредној вези са уклањањем сметњи у функционисању унутрашњег тржишта на принципима утврђених слобода из Уговора, елиминисањем двоструког опорезивања и спречавањем пореских злоупотреба и пореске утаје. На основу овог члана усвојено је неколико директива из области директних пореза које се односе на заједнички систем опорезивања капиталне добити у случају статусних промена компанија, опорезивања расподељеног профита у односима између повезаних компанија и опорезивања камата и ауторских накнада између повезаних компанија из различитих држава чланица, како не би дошло до двоструког опорезивања и евентуалних ризика и сметњи у слободном кретању капитала на унутрашњем тржишту;
- у сагласности са члановима 93, 94 и 95 Уговора ЕУ усвојене су и директиве о пореској управној сарадњи.⁴

3 Енгл. *Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community*, signed at Lisbon, 13 December 2007, *Official Journal* 2007/C 306/01 Volume 50, 17 December 2007.

4 Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premiums, *Official Journal* L 336 of 27 December 1977; Amending acts: Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979 amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, *Official Journal* L 331 of 27 December 1979; Council Directive 2004/56/EC of 21 April 2004 amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, certain excise duties and taxation of insurance premiums, *Official Journal* L 127,

III Пореска хармонизација у ЕУ

Пореска хармонизација законодавства држава чланица ЕУ је савремена тенденција која својим резултатима заокупља пажњу научне, стручне и шире јавности.⁵ Поготово, што ЕУ чине државе чланице са израженим економским и друштвеним диспаратетима. Пореска хармонизација полази од тога да порези могу да буду узрок различитих економских и друштвених поремећаја, како на унутрашњем, тако и на међународном тржишту, који се могу уклонити или умањити само њиховим усклађивањем. Хармонизација најважнијих облика индиректних пореза била је предуслов за формирање заједничког унутрашњег тржишта.

Пореска хармонизација у ЕУ подржава принципе несметаног функционисања унутрашњег тржишта: слободно кретање људи, производа, услуга и капитала. Састоји се од две компоненте: хармонизације индиректног опорезивања, које преко цена утиче на слободан промет производа и услуга; и, незнатне хармонизације директног опорезивања, које је у надлежности држава чланица. Висок ниво толеранције и постепено усаглашавање држава чланица потврђивањем различитих решења појединих држава чланица, прихватајући их као изузетке од усвојених заједничких ставова чини да је пореска хармонизација ЕУ по својим карактеристикама постала је својеврстан европски феномен. Ради се не само о *in continuo* процесу постепеног усаглашавања, већ и о процесу који на бази различитости настоји да усклађује међусобне односе у целини. Наиме, прихватање различитих решења за поједине државе чланице је и разумљиво ако се узму у обзир велике разлике између чланица у степену привредног развоја и животног стандарда грађана, привредним структурама, социјалним политикама и у другим друштвеним показатељима.

IV Степен хармонизације законодавства Србије са пореским правом ЕУ

У оквиру реформских задатака, у Србији је одавно започета пореска реформа како би порески систем одговарао тржишним услови-

29/04/2004; Council Directive 2004/106/EC of 16 November 2004 amending Directives 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, certain excise duties and taxation of insurance premiums and 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, *Official Journal* L 359, 04/12/2004.

5 Детаљније вид. Хасиба Хрустић, *Пореска хармонизација у Европској унији*, Београд, 2011.

ма привређивања и био упоредив са системима држава чланица ЕУ, прихватањем кључних пореских облика који постоје у тим системима. У том смислу, приоритет у наредном периоду је усклађивање пореских прописа са ЕУ пореским директивама и унапређење рада пореске управе.

Да би наплата пореских прихода била ефикасна и како би се смањило обим сиве економије неопходно је одлучно и стално радити на унапређењу рада пореске управе. Функционисање законске регулативе не може се успешно реализовати без одговарајуће техничке опремљености и увођења модерних метода контроле у раду пореске управе. Пореска управа захтева јасну стратегију која превасходно мора да обухвати увођење пореског информационог система и сталну обуку, поготово особља које обавља послове контроле.

На основу оцена ЕУ о степену усклађивања пореског система Србије са ЕУ пореским прописима, изнетих у досадашњим извештајима о напретку (енгл. *Progress Report*), Србија је предузела извесне мере у правцу усаглашавања законодавства у области опорезивања.⁶ У области индиректног опорезивања, међане су акцизе у смеру фискалне консолидације.⁷ Акцизе на цигарете повећане су, а њихова структура усаглашена је са ЕУ *acquis*. Акциза на минерална уља хармонизиована је са ЕУ *acquis*.⁸ Међутим, остали енергетски извори, попут угља, тешких

6 Conclusions on Serbia (extract from the Communication from the Commission to the Council and the European Parliament „Enlargement Strategy and Main Challenges 2009–2010“, COM(2009)533 final; SERBIA 2010 PROGRESS REPORT, *accompanying* The Communication From The Commission to The European Parliament and The Council, Enlargement Strategy and Main Challenges 2010–2011, COM(2010)660, Commission Staff Working Document, European Commission, Brussels, 9 November 2010, SEC(2010)1330; Progress towards meeting the economic criteria for accession: the assessment of the 2011 Progress Reports and the Opinion (Serbia), *European Economy*, European Commission Directorate – General for Economic and Financial Affairs Publications, Occasional Papers 85, December 2011, Brussels; Conclusions on Serbia (extract from the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council „Enlargement Strategy and Main Challenges 2012–2013“, COM(2012)600 final, Brussels; Progress towards meeting the economic criteria for EU accession: the EU Commission’s 2012 assessments, *European Economy*, Occasional Papers 122, December 2012, European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Publications, B-1049 Brussels, Belgium, European Union, 2012, стр. 34–41.

7 Вид. 4.16. Chapter 16: Taxation, Conclusions on Serbia (extract from the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council ‘Enlargement Strategy and Main Challenges 2013–2014’, COM(2013)700 final, стр. 33.

8 2013 PROGRESS REPORT, *Accompanying the document*, Communication From The Commission to The European Parliament and The Council European Commission, SWD(2013)412 final, Commission staff working document SERBIA, Brussels, 16.10.2013; Enlargement Strategy and Main Challenges 2013–2014, COM(2013)700 final, Serbia, 2013 Progress Report, Conclusions on Serbia (extract from the Communication from

горива, природног гаса и електричне струје остали су неопорезовани аквизом, а нека ослобађања за употребу минералних уља за одређене намене нису усаглашена са ЕУ легислативом.

Пореска легислатива у погледу директног опорезивања хармонизована је са ЕУ директивама о опорезивању расподељеног профита у односима између повезаних компанија и опорезивања камата и ауторских накнада између повезаних компанија (енгл. *Parent Subsidiary Directive and the Directive on Interest and Royalties*).⁹

Што се тиче унапређења рада пореске управе и управне сарадње, у наредном периоду неопходно је уложити значајан напор у развој ИТ система за размену података и у обуку запослених у пореској управи. Нарочито, имајући у виду да се управна сарадња у области размене информација у ЕУ обавља електронским путем, специјално праћење кретања акцизних производа: размена података о регистру пореских складишта и регистрованим трговцима.

Србија је наставила да учествује на састанцима сарадње пореских управа балканских земаља (Б-6). Учињен је напредак увођењем електронских пореских пријава. Међутим, не постоји одговарајући контролни механизам у раду пореске управе и јединствена примена прописа у земљи, а сива економија и даље остаје велики проблем. Модернизација информатичког система и комуникација са пореским обвезницима настављена је, али захтева даље јачање.

1. Хармонизација пореза на додату вредност

Усвојеним директивама о хармонизацији пореза на додату вредност (ПДВ) у ЕУ дефинисани су заједнички ставови у погледу територије примене, предмета опорезивања, пореских обвезника, основице, броја и минималне висине стопа, врста ослобађања, одбитка, посебних поступака опорезивања, обавеза обвезника. Директива 2006/112/ЕЗ сматра се базичном директивом за хармонизацију ПДВ.¹⁰

the Commission to the European Parliament and the Council 'Enlargement Strategy and Main Challenges 2013–2014', COM(2013)700 final.

9 У области корпоративног пореза, Европски савет усвојио је неколико директива да би се избегло двоструко опорезивање на унутрашњем тржишту ЕУ, када је у питању опорезивање капиталне добити у случају статусних промена компанија, опорезивање расподељеног профита или исплате камата и ауторских накнада између повезаних компанија из различитих држава чланица. То су Директива 90/434/ЕЕЗ, Директива 90/435/ЕЕЗ и Директива 2003/49/ЕЗ. Што се тиче пореза на доходак грађана само је усвојена Директива 2003/48/ЕЗ о опорезивању доходака од камате резидената држава чланица ЕУ, која је имала директан утицај на сузбијање пореске утаје и елиминисање штетне пореске конкуренције.

10 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *Official Journal* L 347 of 11.12.2006.

Закон о порезу на додату вредност Србије базиран је на принципима ЕУ директива о ПДВ, са извесним одступањима.¹¹ Наиме, изменама и допунама Закона о ПДВ последњих година уведени су додатни посебни поступци опорезивања који усложњавају и компликују примену ПДВ и контролу овог пореза а уједно отварају простор за разна тумачења и корупцију.¹²

Уведен је посебан поступак опорезивања који представља одступање од механизма функционисања ПДВ, јер се наплата ПДВ не врши по фактурисаном промету. Тим посебним поступком опорезивања пружена је могућност одређеној категорији обвезника ПДВ да се определи за плаћање ПДВ по наплаћеном потраживању. Обвезник ПДВ, чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 50.000.000 динара и који је у том периоду непрекидно био евидентиран за обавезу плаћања ПДВ, може да поднесе захтев надлежном пореском органу за одобравање плаћања пореске обавезе по наплаћеном потраживању за извршени промет добара и услуга (у даљем тексту: систем наплате). Обвезник ПДВ који не наплати потраживања за промет добара и услуга у року од шест месеци од дана када је извршио промет, дужан је да пореску обавезу по основу овог промета плати за порески период коме је истекао рок од шест месеци.

Такође, изменама и допунама Закона о ПДВ у 2012. години измењен је и члан 33 тако што је износ којим се одређује изузеће од опорезивања за мале обвезнике дупло повећан са 4.000.000 на 8.000.000 динара. Исто се односи и на пољопривреднике који су, такође, изузети од опорезивања уколико њихов укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није био већи од 4.000.000 динара, а од 2012. године је то износ од 8.000.000 динара.¹³ Тим изменама умањени су потенцијални буџетски приходи државе. С тим у вези неопходно је нагласити да се Директивом 2006/112/ЕЗ о заједничком систему ПДВ, прописани праг износа изузећа у посебном поступку за мале предузетнике (изузеће од опорезивања) у државама чланицама ЕУ, креће од 5.000 до 37.000 евра (Малта), док је у Србији то око 66.000 евра.¹⁴

11 Закон о порезу на додату вредност (*Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14, 142/14; у даљем тексту: Закон о ПДВ).

12 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност (*Службени гласник РС*, бр. 93/12).

13 Закон о ПДВ, чл. 34 ст. 5–7.

14 Article 287, Council Directive 2006/112/EC. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *Official Journal L* 347 of 11.12.2006; Council Directive 2006/138/EC of 19 December 2006 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, *Official Journal L* 384/92 of 29.12.2006.

Затим, уведен је још један посебан поступак који се односи на рефундацију ПДВ купцима хране и опреме за бебе. Овде нарочито треба истаћи да ПДВ као облик индиректног пореза не би требало да има социјалну, односно редистрибутивну улогу за разлику од директних пореза. Увођењем тог посебног поступка за рефундацију, такође се усложњава функционисање механизма ПДВ, компликује контрола и отвара могућност за разне злоупотребе. Сада, осим контроле рефундације, Пореска управа мора да води евиденцију о рефундацији ПДВ за куповину хране и опреме за бебе, као и о износу остварене рефундације ПДВ.

2. Хармонизација акциза

У погледу акциза, у ЕУ установљен је општи споразум о акцизама да би се обезбедио слободан промет акцизних производа и да се не повећавају формалности у вези са њиховим кретањем између држава чланица. Усвојеним директивама о држању, отпремању и контроли акцизних производа и о структури и нивоу стопа ових производа у трговинској размени између држава чланица, дефинисани су заједнички ставови у погледу: предмета опорезивања, територије примене, обавезе плаћања акциза, лица обавезних за плаћање акциза, структуре и минималне стопе акциза, врста ослобађања, отпремања акцизних производа. Хармонизација акциза односи се на акцизне производе: минерална уља, алкохол и алкохолна пића, дуван и дуванске прерађевине и енергетске производе (угаљ, природни гас и електричну струју). Државе чланице могу да уведу акцизе и на друге производе и услуге.

На основу последњих оцена ЕУ о степену усклађивања акциза у Србији са ЕУ *acquis*, мењане су акцизе у смеру фискалне консолидације, повећане су акцизе на цигарете, а њихова структура усаглашена је са ЕУ *acquis*.¹⁵ Акциза на минерална уља хармонизирана је са ЕУ *acquis*. Међутим, остали енергетски извори, попут угаља, тешких горива, природног гаса и електричне струје остали су неопорезовани акцизом, а нека ослобађања за употребу минералних уља за одређене намене нису усаглашена са ЕУ легислативом.¹⁶

15 Вид. 4.16. Chapter 16: Taxation, Conclusions on Serbia (extract from the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council 'Enlargement Strategy and Main Challenges 2013–2014', COM(2013)700 final, стр. 33; Enlargement Strategy and Main Challenges 2013–2014, COM(2013)700 final Serbia, 2013 Progress Report, Conclusions on Serbia (extract from the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council 'Enlargement Strategy and Main Challenges 2013–2014', COM(2013)700 final.

16 Закон о акцизама (*Службени гласник РС*, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 93/12, 119/12, 8/13, 47/13, 68/14, 142/14).

Акциза на деривате нафте, биогорива и биотечности усклађена је са ЕУ стопама, а изменама и допунама Закона о акцизама последњих година извршена је извесна категоризација права на рефакцију плаћене акцизе у зависности од сврхе за коју се користе минерална уља. Према ЕУ директивама, минималне стопе аксизе за минерална уља разликују се у зависности од сврхе коришћења, да ли се користе као гориво за моторе, за индустријску или комерцијалну сврху (пољопривреда, шумарство, грађевинарство, јавни саобраћај и др.), или за грејање.¹⁷ Енергетски производи опорезовани су само ако се користе као гориво за моторе или грејање, али се не опорезују ако се користе као сировине за хемијску редукацију или у електролитичком и металуршком процесу.

Минималне стопе аксизе на уља која се користе као моторно гориво су:

- оловни бензин: 421 евра/1.000 л;
- безоловни бензин: 359 евра/1.000 л;
- дизел: 330 евра/1.000 л;
- керозин: 330 евра/1.000 л;
- течни нафтни гас (ЛПГ): 125 евра/1.000 л;
- природни гас: 2,6 евра/GJ.

Наведени минимални износи аксизе на минерална уља могу у појединим државама чланицама да буду и нижи или, чак, да се нека минерална уља и ослободе од плаћања аксизе, у зависности од намене за коју се користе (јавни превоз, амбулантна возила, возила за слепе, оружане снаге, итд.).

Државе чланице морају да примењују минимални износ пореза на потрошњу цигарета, који укључује специфичну акцизу по јединици производа, *ad valorem* акцизу базирану на максималној малопродајној цени и ПДВ учешће у малопродајној цени. Минималне стопе аксизе за дуванске прерађевине у ЕУ су:

- цигарете: 57% од просечне малопродајне цене, укључујући све порезе (*ad valorem* + акциза + ПДВ), с тим да акциза не буде мања од 64 евра на 1.000 комада. Држава чланица која примењује минималну акцизу од 101 евра на 1.000 комада за цигарете не

17 Council Directive 1999/81/EC, *Official Journal* L 211 of 11.8.1999; Council Decision (2001/224/EC) of 12 March 2001 concerning reduced rates of excise duty and exemptions from such duty on certain mineral oils when used for specific purposes, *Official Journal* L 84/23, 23.3.2001; Council Directive 2002/10/EC, *Official Journal* L 46 of 16.2.2002; Council Directive 2003/96/EC, *Official Journal* L 283 of 31.10.2003; Council Directive 2003/117/EC, *Official Journal* L 233 of 20.12.2003.

мора износ акцизе да усагласи са минималним захтевом од 57% учешћа свих дажбина у малопродајној цени;¹⁸

- цигаре или цигарилоси: 5% од малопродајне цене, укључујући све порезе, или 12 евра/кг или на 1.000 комада;
- фини дуван за пушење: најмање 40% од малопродајне цене или 40 евра/кг;
- други дуван за пушење: 20% од малопродајне цене или 22 евра/кг.

Од 1. јануара 2014. године учешће износа акцизе не може бити мање од 5% нити веће од 76,5%, заједно са ПДВ, у пореском оптерећењу, односно у просечној малопродајној цени.

Акциза на алкохолна пића у Закону о акцизама усклађена је са предвиђеним у ЕУ директивама, изузев опорезивања пива. Законом о акцизама алкохолним пићем сматрају се све врсте пива, осим безалкохолног пива које садрже до 0,5% алкохола, што је супротно ЕУ директивама о акцизама, према којима је пиво предмет опорезивања акцизом *ако садржи више од 4% алкохола*.

V ЕУ Кодекс понашања за пословна опорезивања

Многе државе кроз механизме смањења опорезивања добити компанија утичу на привлачење директних страних инвестиција у условима високе међународне мобилности капитала. Такав вид конкуренције има негативне ефекте на земље из којих се сели капитал, јер је крајњи резултат смањење њихових јавних, односно пореских прихода. Штетна пореска конкуренција постоји када државе имају такав порески систем којим се нарушавају порески приходи у другим државама путем пореских бенефиција резервисаних само за нерезиденте путем опорезивања које је значајно ниже, укључујући и нулто опорезивање. Управо из тог разлога, Савет министара финансија и економије ЕУ (ECOFIN) усвојио је Кодекс понашања за пословна опорезивања (у даљем тексту: Кодекс).¹⁹ Елиминисање штетне пореске конкуренције би требало да се врши на основу принципа из Кодекса, који је сачињен ради откривања мера оријентисаним према нерезидентима кроз давање повољнијег пореског

18 Article 2, Council Directive 2010/12/EU of 16 February 2010 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC on the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco and Directive 2008/118/EC, *Official Journal L* 50, 27.2.2010; Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco, *Official Journal L* 176, 5.7.2011.

19 The Code of Conduct for business taxation, *Official Journal C* 2/4 of 06/01/1998.

третмана. У сврху идентификације штетне пореске конкуренције, Кодекс је установио критеријуме за откривање мера штетне конкуренције:

- да ли је ниво опорезивања нерезидената знатно нижи од општег нивоа у датој држави, и да ли су пореске предности везане само за нерезиденте или за трансакције са нерезидентима;
- постоје ли порески подстицаји само за одређену делатност или производњу одређених производа, што генерално није обезбеђено за сва лица и делатности;
- да ли се омогућују пореске предности и у случају одсуства било каквог реалног пословања.

Изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана у 2012. години измењен је члан 64 тако да је стопа пореза на приходе од капитала повећана са 10% на 15%.²⁰ Том висином стопе нарушени су принципи ЕУ Кодекса понашања за пословна опорезивања, јер је у односу на резиденте Србије, за нерезиденте који су резиденти држава са којима је у примени уговор о избегавању двоструког опорезивања, обезбеђен нижи ефективни ниво опорезивања за приходе од капитала (дивиденде, камата, и др.).

У закљученим међународним уговорима о избегавању двоструког опорезивања који се примењују у Србији, када је прималац дивиденде физичко лице резидент друге државе, најчешће предвиђене стопе су 10 одсто.

Такође, и изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица у 2012. години повећана је стопа пореза на добит правних лица са 10 на 15 одсто, а према изменама члана 40 уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез по одбитку по стопи од 20 одсто обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу: дивиденди и удела у добити у правном лицу; накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине; камата; накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари на територији Србије.²¹

Уколико је уговором о избегавању двоструког опорезивања предвиђена нижа стопа онда се не примењује прописана стопа од 20% у За-

20 Службени гласник РС, бр. 93/12. Закон о порезу на доходак грађана (Службени гласник РС, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14).

21 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица (Службени гласник РС, бр. 119/12); Закон о порезу на добит правних лица (Службени гласник РС, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14).

кону о порезу на добит правних лица, већ стопа из уговора закљученог са државом чији је резидент те приходе остварио на територији Србије. У већини закључених уговора о избегавању двоструког опорезивања, дивиденде се могу опорезивати и у држави уговорници чији је резидент компанија која исплаћује дивиденде, ако је стварни власник дивиденди резидент друге државе уговорнице, а разрезан порез не може бити већи од 5 одсто бруто износа дивиденди ако је стварни власник компанија која непосредно има најмање 25 одсто капитала компаније која исплаћује дивиденде, односно 10 одсто бруто износа дивиденди у свим другим случајевима.

Што се тиче ауторских накнада које настају у држави уговорници а исплаћују се резиденту друге државе уговорнице, могу се опорезивати у држави у којој настају, ако је стварни власник ауторских накнада резидент друге државе уговорнице, а разрезан порез не може бити већи од 5 одсто бруто износа ауторских накнада за коришћење или за право коришћења ауторског права на књижевно, уметничко или научно дело, укључујући биоскопске филмове и филмове или траке за телевизију или радио, односно не већи од 10 одсто бруто износа ауторских накнада за коришћење или за право коришћења патента, заштитног знака, нацрта или модела, плана, тајне формуле или поступка или за право коришћења индустријске, комерцијалне или научне опреме или за обавештења која се односе на индустријска, комерцијална или научна искуства.

Камата се може опорезивати и у држави уговорници у којој настаје, ако је власник камате резидент друге државе уговорнице, а порез не може бити већи од 10 одсто бруто износа камате.

На основу напред наведеног, у повољнијем положају су нерезиденти који су остварили дивиденду, накнаду по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине, камату или накнаду по основу закупа непокретности и покретних ствари на територији Србије, а резиденти су државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, јер се тада примењује повољнија, односно нижа стопа опорезивања у односу на општи ниво.

VI Обавеза у вези са пореским билатералним споразумима

Једна од обавеза Србије, која проистиче из потписаног Споразума о стабилизацији и придруживању је комплетирање мреже билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања са државама чланицама ЕУ, у складу са последњим изменама ОЕЦД Модела пореске

конвенције. Комплетирање мреже билатералних уговора претпоставља, не само закључивање ових уговора са државама чланицама са којима нису закључени, већ и ревизију постојећих с обзиром на досадашње бројне промене ОЕЦД Модела пореске конвенције у сагласности са променама правног и економског амбијента у којем се одвија међународно пословање. При томе, требало би имати у виду и чињеницу да су неки од тих уговора потписани пре 30 и више година, те да нису одраз савременог пословног окружења. Неки од њих садрже и одредбу о нултој стопи за камату што је у супротности са Кодексом понашања за пословна опорезивања (Француска, Шведска, Холандија, Финска, Немачка). С тим у вези до сада није извршена ниједна ревизија тих старих уговора, али ни закључивање тих уговора са Португалијом и Луксембургом.

Сарадња Србије и ЕУ у области опорезивања предвиђа и побољшање транспарентности и размену информација са државама чланицама ЕУ ради спречавања утаје пореза. У том смислу Србија би требало да комплетира и мрежу билатералних споразума о размени пореских информација са државама чланицама ЕУ, а на основу ОЕЦД Модела споразума о размени информација у пореској области.²² Заправо, недостатак размене информација је један од кључних критеријума у одређивању штетне пореске праксе. ОЕЦД Модел споразума о размени информација у пореској области представља стандард за размену информација у циљу елиминисања штетне пореске праксе. Србија, од потписивања Споразума о стабилизацији и придруживању, до данас, није закључила ниједан билатерални споразума о размени пореских информација са државама чланицама ЕУ.

VII Закључак

У даљем настављању пореске реформе у Србији, приоритет у наредном периоду је усклађивање пореских прописа са ЕУ пореским директивама и унапређење рада пореске управе. Мада је *de facto* Србија у области пореза била на добром путу да испуни ЕУ стандарде, последњим изменама неколико важних пореских закона у 2012. и у 2013. години нарушено је усклађивање у области опорезивања, а пореско законодавство још увек није усаглашено са Кодексом понашања за пословна опорезивања.

Наплата пореских прихода остала је неефикасна, а обим сиве економије није се смањивао тако да је убудуће неопходно одлучно и стално радити на унапређењу рада пореске управе. Пореска управа захтева

22 The OECD Model Tax Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, OECD, Paris, 2002.

јасну стратегију која превасходно мора да обухвати увођење пореског информационог, односно модернизацију система техничке опремљености и сталну обуку, поготово особља које обавља послове контроле.

Grosso modo, недовољна пажња посвећена је делотворној примени постојећих закона и процени њихових ефеката, тако да је *in corpore* досадашња пореска реформа била спора.

Hasiba HRUSTIĆ, PhD

Center for Law and Financial Research Belgrade

THE TAX LEGISLATION HARMONIZATION OF SERBIA WITH THE EUROPEAN UNION TAX LAW

Summary

Hereafter continuation of the tax reform at Serbia, priority at following period is tax regulation harmonization of Serbia with EU tax directives and improvement tax administration.

Even Serbia within tax been in community yes to fill up EU standards, last amendments of some tax law in the last quarter of 2012, and on the beginning of 2013, the harmonization is perturbed and tax legislation still not according to The Code of Conduct for business taxation.

Tax revenue payment the rest is ineffective and grey economy volume not reduced. So is hereafter need decisive reform and keep on in improvement tax administration, especially modernization of technical accomplishment and constant instruction of tax personnel.

Key words: *reform, harmonization, tax administrartion, tax evasion.*