

Pregledni naučni rad

Primljen 23.05.2017.

Odobren 15.09.2017.

## EVROPSKA UNIJA, PREKOGRANIČNO POSLOVANJE I UGOVORI O IZBEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

*Razvoj zajednice evropskih država i stvaranje Evropske unije (EU) doveli su do stvaranja posebnog pravnog poretka na tlu Evrope. Ustanovljavanje principa supremacije EU prava, lojalnosti Uniji, osnovnih sloboda i principa nediskriminacije, uslovalo je specifičan tretman subjekata koji posluju na Unutrašnjem tržištu. Najveći deo poslovne aktivnosti u EU obavlja se u više država, zbog čega se multinacionalne kompanije suočavaju ne samo sa pravnim režimom Unije, nego i sa pravnim režimima država-članica, a često i sa drugačijim tretmanom ustanovljenim ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Posebna situacija nastaje kada se neka od kompanija u okviru multinacionalne grupe nalazi u trećoj državi. U stvaranju evropskog prava uopšte i evropskog poreskog prava značajnu ulogu ima Evropski sud pravde (ESP), koji je svojim presudama legitimizovao derogiranje poreskih ugovora. Iako u svom odlučivanju ESP naglašava različitost evropskog i međunarodnog prava i odbija da tumači poreske ugovore, ipak se često poziva i na principe međunarodnog poreskog prava, a primenom doktrine paralelizma proširuje režim predviđen za države-članice i na treće države. Ovo vodi pravnoj nesigurnosti, zbog čega se javila potreba za jedinstvenim rešenjem i sačinjavanjem nekoliko predloga EU modela konvencije o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.*

**Ključne reči:** *Evropska unija; prekogranična poslovna aktivnost; ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja; derogiranje poreskih ugovora; treće države*

---

\* Univerzitet „UNION – Nikola Tesla”, Beograd, Srbija; snezanastojanovic27@gmail.com

## 1. Uvod

Evropska unija (EU) kao zajednica evropskih država, specifičan je subjekat na svetskoj mapi. Iako je u pitanju unija suverenih država, ipak u mnogim pitanjima samostalno istupa. Tako EU, u skladu sa principom prenetih nadležnosti, obavlja brojne funkcije i ima mogućnost zaključivanja međunarodnih sporazuma koji se odnose na nadležnosti koje su joj osnivačkim ugovorima države-članice prenele. Od pedesetih godina XX veka, kada je šest evropskih država (Nemačka, Francuska, Italija, Holandija, Belgija i Luksemburg) postiglo sporazum o ujedinjavanju radi olakšavanja ekonomske saradnje i trgovinske razmene do danas, zajednica evropskih država „prošla“ je kroz više faza razvoja. Tako je od prvobitna tri ugovora kojim su osnovane: Evropska zajednica za uglj i čelik (EZUČ), Evropska zajednica za atomsku energiju (Euroatom) i Evropska ekonomska zajednica (EEZ), u međuvremenu između evropskih država potpisano nekoliko ugovora kojima su osnovane Evropska zajednica (EZ), a zatim i EU. Vremenom, povećao se broj nadležnosti koje EU obavlja, stvorene su zasebne evropske institucije, posebne regionalne politike, članstvo je naraslo na sadašnjih 28, itd. Zajednica evropskih država postala je izuzetno složena, zbog čega je bilo neophodno usvajanje različitih pravnih akata kojima bi se regulisala pitanja značajna za sve države-članice, kao i odnos EU prema njima, ali i prema državama izvan EU (trećim državama). Potreba za regulisanjem sve većeg broja pitanja dovela je do stvaranja zasebnog pravnog sistema – prava EU. Imajući u vidu da su države u brojnim oblastima zadržale suverenost, to se u okviru EU može govoriti o pravnom sistemu EU i pravnim sistemima država-članica, zbog čega se umesto prava EU, mnogo češće govori o evropskom pravu. Suverenost država i postojanje nacionalnog zakonodavstva, s jedne strane, i donošenje različitih obavezujućih pravnih akata na nivou EU pozivanjem na princip supsidijarnosti<sup>1</sup>, s druge strane, neretko dovodi do sukoba EU normi i nacionalnih zakona. Uglavnom, sukob se rešava primenom principa supremacije EU prava nad nacionalnim, ali i iznošenjem spornog pitanja pred Evropski sud pravde (ESP). U slučaju kada se radi o stvarima koje se tiču državljana (fizičkih i pravnih lica) država-članica i drugim pitanjima koja obuhataju međusobne odnose i unutrašnje interese EU država, sukob se relativno „lako“ rešava. Međutim, problem

<sup>1</sup> Princip supsidijarnosti u EU shvata se u drugačijem kontekstu od uobičajenog (tzv. „obrnuta supsidijarnost“). Dok u okvirima jedne države supsidijarnost podrazumeva da se određene funkcije obavljaju na nivou vlasti na kome se postavljeni ciljevi mogu ostvariti uz što veću efikasnost i što niže administrativne i druge troškove (što znači prenošenje funkcija višeg nivoa vlasti na niži nivo), u EU supsidijarnost podrazumeva da se pojedine funkcije obavljaju od strane Unije, umesto od strane država-članica, kada se oceni da će postavljeni ciljevi biti potpunije i efikasnije ostvareni na nivou Unije, u poređenju sa njihovom realizacijom na nivou država-članica. Ovo znači da je u pitanju princip koji se primenjuje isključivo u oblasti zajedničkih nadležnosti Unije i država. Vid. Stojanović Snežana (2008): *Finansiranje Evropske unije*, Službeni glasnik/ Institut za uporedno pravo, Beograd, 23.

nastaje kada je reč o pitanjima koja uključuju treće države. Imajući u vidu značaj Unutrašnjeg tržišta za funkcionisanje same EU i slobodu kretanja lica, dobara, usluga i kapitala, u današnjem svetu globalizacije i prekograničnog obavljanja velikog dela poslovnih aktivnosti, države su „primorane“ da brojna pitanja koja se tiču poslovanja rešavaju zaključivanjem međudržavnih sporazuma. U okvirima EU, ovo znači kako zaključivanje sporazuma između samih država-članica, tako i zaključivanje sporazuma između država-članica i trećih država. Budući da su pojedine države više orijentisane na „uvoz“ kapitala iz određenih država, odnosno na „izvoz“ proizvoda i tehnologije u konkretne države, to uslovljava da se međudržavni poreski sporazumi koje jedna država zaključuje razlikuju, zavisno od toga ko se nalazi u ulozi ugovornog partnera. Kada se imaju u vidu kompanije koje posluju u više država (multinacionalne kompanije) i pojedinci koji ostvaruju prihode u više država, poseban problem predstavlja mogućnost da budu dvostruko (višestruko) oporezovani, jer svaka država nastoji da što više prihoda oporezuje na svojoj teritoriji. Iz tog razloga, kod prekograničnog obavljanja poslovne aktivnosti, od posebne važnosti je zaključivanje bilateralnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i kapitala (poreskih ugovora). U okvirima EU, nadležnost u oblasti direktnog oporezivanja pripada državama-članicama, tako da su one nadležne i da zaključuju pomenute međudržavne ugovore. S obzirom na to da su EU države različitog stepena razvijenosti, nalaze se u različitim pregovaračkim pozicijama prilikom zaključivanja poreskih sporazuma, što uslovljava i da se poreski tretman kompanija i pojedinaca iz različitih država razlikuje. Kako su ovi ugovori deo nacionalnih pravnih sistema država-članica, od posebne važnosti za prekogranično poslovanje je odnos između EU prava i poreskih ugovora, tj. odnos između EU prava i međunarodnog prava.

## **2. Evropsko pravo i međunarodni ugovori**

### *2.1. Odnos evropskog prava prema međunarodnim ugovorima uopšte*

Pravo EU nastalo je pod uticajem međunarodnog prava, na šta ukazuje sličnost principa, koncepata i izraza koji se upotrebljavaju u jednom, odnosno drugom pravu<sup>2</sup>. Ipak, specifičnost EU kao zajednice evropskih država, uslovljava primenu posebnih pravila, a time i razdvajanje EU prava od međunarodnog. Dok je EU pravni poredak „izgrađen“ putem osnivačkih ugovora i pravnih akata institucija Unije, dotle je međunarodni pravni poredak zasnovan na saglasnosti volja država izraženoj u međunarodnim ugovorima koje su države potpisale.

Kada su u pitanju međudržavni sporazumi, u najvećem broju EU država odnos između unutrašnjeg i međunarodnog prava uspostavljen je prema moni-

<sup>2</sup> Raingard Emanuel (2009): *The Relationships between EC Law and International Tax Law – New Perspectives*, Doctoral dissertation summary, University Paris I – Sorbonne, 1.

stičkom sistemu, što znači da međunarodni ugovori imaju istu pravnu snagu kao i nacionalni zakoni i direktno se primenjuju<sup>3</sup>. Nacionalnim ustavima predviđena je obaveza poštovanja međunarodno preuzetih obaveza, i to prema principu *pacta sunt servanda* („ugovori se moraju poštovati“), koji je jedan od osnovnih principa međunarodnog prava predviđenog Bečkom konvencijom o ugovornom pravu<sup>4</sup>. S obzirom na to, kada se posmatra odnos između prava EU i prava država-članica, ima se u vidu kako odnos prema nacionalnim zakonima, tako i odnos prema međunarodnim ugovorima (bilateralnim i multilateralnim) zaključenim u oblastima u kojima su države-članice zadržale nadležnost. Događa se da odredbe sadržane u međunarodnom ugovoru budu u suprotnosti sa EU normama. U ovom slučaju, postavlja se pitanje ispunjavanja ugovornih obaveza, jer su pristupajući EU države prihvatile obaveze koje sa sobom nosi članstvo, a jedna od njih jeste i obaveza lojalnosti zajednici evropskih država<sup>5</sup>. Dok u slučaju ugovora zaključenih između država-članica međusobno princip supremacije EU prava poništava efekte ugovornih odredbi koje nisu u skladu sa EU normama, dotle se nailazi na problem kada su u pitanju ugovori zaključeni između država-članica EU i trećih država. Na strani EU država, problem delom otklanja odredba člana 351. Ugovora o funkcionisanju EU (UFEU), odnosno člana 307. Ugovora o Evropskoj zajednici (UEZ), u skladu sa kojom međunarodni ugovori zaključeni pre 1. januara 1958. godine<sup>6</sup> ili ugovori zaključeni pre pristupanja EZ (za države koje su kasnije pristupile) između država-članica i trećih država, ostaju na snazi i na njih neće uticati odredbe osnivačkih ugovora. Međutim, ovo važi samo ako pomenuti međunarodni ugovori nisu u koliziji sa osnivačkim ugovorima; u suprotnom države će preduzeti potrebne korake za uklanjanje ustanovljenih neusklađenosti.

## 2.2. Odnos evropskog prava prema poreskim ugovorima

Kada je u pitanju prekogranično oporezivanje poslovne aktivnosti u okvirima EU, od značaja su ne samo poreski ugovori, nego i nacionalno zakonodavstvo, ali i zakonodavstvo EU. S obzirom na to da je reč o pitanjima iz oblasti direktnog oporezivanja, treba imati u vidu da iako se radi o nadležnosti država-članica, ipak je pozivanjem na princip supsidijarnosti i potrebu otklanjanja prepreka neometanom funkcionisanju Unutrašnjeg tržišta, EU usvojila određene direktive kojima se postiže koordinacija i približavanje zakonodavstva. U vezi sa tim, usvojene su direktive kojima se, između ostalog, posredno utiče i na direktno oporezivanje u državama (direktive o odnosu matičnih kompanija i filijala, o statusnim prome-

<sup>3</sup> Offermanns René and Romano Carlo (2000) „Treaty Benefits for Permanent Establishments: The Saint-Globain Case“, *European Taxation*, 5/2000, 184.

<sup>4</sup> *Vienna Convention on the Law of Treaties*, 1969.

<sup>5</sup> Obaveza lojalnosti predviđena je u čl. 10. UEZ, odnosno u čl. 4. UFEU.

<sup>6</sup> U pitanju je datum kada su stupili na snagu tzv. rimski ugovori: Ugovor o evropskoj zajednici za atomsku energiju i Ugovor o evropskoj ekonomskoj zajednici.

nama i o oporezivanju kamata i autorskih naknada). S obzirom na to da se ovim direktivama regulišu pojedina pitanja koja su regulisana i bilateralnim poreskim ugovorima, može se dogoditi da se pojavi neusklađenost između odredbi ugovora zaključenih pre usvajanja pomenutih direktiva i odredbi samih direktiva. U ovom slučaju, kao i u slučaju kada ugovorne odredbe predstavljaju narušavanje osnovnih sloboda, ESP je merodavan da rešava o sukobu pravnih normi. Iako je reč o sudu čije odluke obavezuju samo države-članice EU, nesumnjivo je da one utiču i na treće države – ugovorne partnere EU država. Iako ESP odbija da tumači odredbe poreskih ugovora, ipak svojim odlukama direktno utiče na nadležnost država-članica<sup>7</sup>. Navedeno ukazuje da, iako su države slobodne u zaključivanju poreskih ugovora i usvajanju nacionalnih odredbi kojima se regulišu oporezivanje dohotka, kapitala i imovine, njihova sloboda „ograničena“ je pravilima i principima na kojima počiva EU pravni poredak<sup>8</sup>. U vezi sa tim, mora se voditi računa o tome da odredbe zakona, kao i ugovora, ne smeju predstavljati prepreke funkcionisanju Unutrašnjeg tržišta i ostvarivanju osnovnih sloboda ustanovljenih osnivačkim ugovorima, ali i da nisu u suprotnosti sa drugim pravilima i principima na kojima počiva EU<sup>9</sup>. Reč je o tome da poreski ugovori, sami po sebi, nisu inkompatibilni sa EU pravom, ali ako razlike u poreskom tretmanu predviđenom ugovornim odredbama dovode do poremećaja u funkcionisanju Unutrašnjeg tržišta EU, postavlja se pitanje kompatibilnosti, a time i uloge ESP u rešavanju konkretnog pitanja<sup>10</sup>. Tako se događa se da ovaj sud svojim odlukama poništava efekte poreskih ugovora pozivajući se, najčešće, na nediskriminaciju i jednakost tretmana u ostvarivanju osnovnih sloboda na Unutrašnjem tržištu<sup>11</sup>. Time je, u okvirima EU, izvršena legitimizacija derogiranja ugovornih normi (eng. *tax treaty override*). Stavovima koje je ESP zauzeo u svojim presudama omogućeno je da se naknadnim izmenama EU prava derogiraju norme poreskih ugovora i da se države-članice „obavežu“ na nepoštovanje svojih međunarodno preuzetih obaveza, jer bi u protivnom prekršile princip lojalnosti Zajednici. Ovakva praksa (u derogiranju poreskih ugovora) počiva na pomenutom članu 307. UEZ (članu 351. UFEU) i ulozi ESP kao „zaštitnika osnovnih sloboda“ i „čuvara“ osnovnih principa ustanovljenih osnivačkim ugovorima<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> Raingeard Emanuel, 33.

<sup>8</sup> Offermanns René and Romano Carlo, 180.

<sup>9</sup> Van den Hurk Hans (2004): „Is the Ability of the Member States to Conclude Tax Treaties Chained Up?“, *EC Tax Review*, (13), 1/2004, 17.

<sup>10</sup> Pistone Pasquale (2002): *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer Law International, London, 73.

<sup>11</sup> Kostense H. E. (2000): „The Saint-Globain Case and the Application of Tax Treaties. Evolution or Revolution?“, *EC Tax Review*, 4/2000, 220. i Van den Hurk Hans (2001): „Did the ECJ's Decision in Saint-Globain Change International Tax Law?“, *Bulletin for International Taxation*, 4/2001, 155.

<sup>12</sup> De Pietro Carla (2015): „Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law“, *World Tax Journal*, 2/2015, 92-94. i 97.

### 3. Značaj slučaja *Saint Globain* za oporezivanje prekogranične poslovne aktivnosti

Iako, kao što je pomenuto, ESP u svojim presudama odbija da tumači odredbe poreskih ugovora, ipak se u njima ponekad poziva na osnovne principe na kojima se zasniva oporezivanje u međunarodnom poreskom pravu – princip rezidentstva i princip izvora<sup>13</sup>, kao i koncept stalne poslovne jedinice<sup>14</sup>. Prvi “poreski slučaj” u kome je ESP odlučivao o pitanjima u vezi sa poreskim ugovorima i direktnim oporezivanjem bio je *Avoir Fiscal*<sup>15</sup>. Međutim, dok je u ovom slučaju rešavano o nekompatibilnosti sa EU pravom poreskog ugovora zaključnog između dve države-članice i nejednakosti tretmana rezidenata EU država, u slučaju *Saint-Globain*, između ostalog, rešavano je o pitanjima koja su obuhvatala poreski tretman rezidenata trećih država, zbog čega se ovaj slučaj smatra najznačajnijim (i prvim) u oblasti rešavanja o prekograničnom oporezivanju poslovne aktivnosti u tzv. triangularnim slučajevima (tj. onim u koje je uključeno više država) koji uključuju poreske ugovore sa državama izvan EU. Iako se, u skladu

<sup>13</sup> U skladu sa principom rezidentstva, država čije je lice (fizičko ili pravno) poreski rezident oporezuje njegov dohodak nezavisno od mesta ostvarivanja. Tako lice može ostvarivati prihode u različitim državama, ali je ipak dužno da plati porez državi čiji je rezident. Da bi se sprečilo da ovo lice na isti prihod plati porez dva (ili više) puta – i u državi u kojoj je prihod ostvaren (država izvora) i u državi rezidentstva, u međunarodnim poreskim ugovorima predviđaju se odgovarajuće metode kojima se otklanja ili ublažava dvostruko (višestruko) oporezivanje – metode kredita i metode izuzimanja. Više vid. Pires Manuel (1989): *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer i Rohatgi Roy (2005): *Basic International Taxation, Volume One: Principles of International Taxation*, Richmond Law & Tax Ltd., Richmond

<sup>14</sup> Stalna poslovna jedinica je koncept koji je prvo uveden za potrebe međunarodnog oporezivanja. Reč je o izrazu koji se upotrebljava i definiše u bilateralnim ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. S obzirom na to da najveći broj država u svetu, prilikom pregovora o zaključivanju poreskih ugovora, primenjuje Model konvenciju o izbegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine koju je sačinila Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (*Organization for Economic Cooperation and Development, OECD*), to se kod određivanja šta se podrazumeva pod stalnom poslovnom jedinicom ima u vidu definicija data u članu 5. *OECD Model konvencije*: „stalno mesto poslovanja putem koga kompanija u celini ili delimično obavlja svoje poslovne aktivnosti“.

<sup>15</sup> U slučaju *Avoir Fiscal*, ESP je rešavao o različitom poreskom tretmanu rezidentnih i nerezidentnih kompanija imajući u vidu da jedna država-članica (u ovom slučaju, Francuska) prema svom nacionalnom zakonodavstvu i (poreskom ugovoru) različito tretira domaću (rezidentnu) kompaniju i stalnu poslovnu jedinicu nerezidentne kompanije (sedište kompanije nalazi se u drugoj državi, zbog čega je ona rezident te druge države). ESP smatrao je da se radi o diskriminaciji i da je potrebno da se nacionalni tretman primeni i na stalnu poslovnu jedinicu nerezidentne kompanije, budući da nema objektivne razlike u položaju rezidentnih kompanija i stalnih poslovnih jedinica kompanija koje su rezidenti drugih EU država. Upored. Martin Jiménez J. Adolfo, García Prats Alfredo and Calderón Carrero M. José (2001): „Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The *Saint-Globain* Decision of the ECJ“, *Bulletin for International Taxation*, 6/2001, str. 243.

sa osnivačkim ugovorima, jednakost tretmana i princip nediskriminacije primenjuju imajući u vidu kriterijum državljanstva, u poreskim slučajevima ESP služi se kriterijumima iz poreskog prava, te tako u svoje odlučivanje uključuje i rezidentstvo. Dok se rezidentstvo fizičkih lica određuje imajući u vidu stalno ili fizičko prisustvo lica na određenoj teritoriji, odnosno ekonomsku i ličnu povezanost sa jednom državom, dotle se rezidentstvo pravnih lica određuje s obzirom na mesto registracije i/ili mesto stvarnog upravljanja i kontrole<sup>16</sup>. Imajući u vidu da se veliki broj poreskih slučajeva zasniva na nejednakom tretmanu kompanija koje posluju u EU, ESP u obzir često uzima i slobodu osnivanja, a s tim u vezi i slobodu tzv. „sekundarnog“ osnivanja (eng. *secondary establishment*), pod čime se podrazumeva kompanija koja je osnovana i ima sedište u jednoj državi, a u drugoj državi posluje putem stalne poslovne jedinice, što „rečnikom“ EU prava znači poslovanje putem ogranka. U slučaju *Saint-Globain* rešavano je o razlikama u tretmanu nemačkih rezidentnih kompanija i ogranka francuske kompanije koji se nalazi u Nemačkoj. Imajući u vidu da ogranak nema status pravnog lica, već samo predstavlja „stalno mesto poslovanja“ to je za prihod koji kompanija ostvari poslovanjem u mestu u kome se ogranak nalazi, poreski obveznik sama kompanija koja se u slučaju *Saint-Globain* nalazila u drugoj državi. Iz tog razloga, nemačka poreska uprava odbila je da prizna odgovarajuće (zakonom predviđene) poreske olakšice pomenutom ogranku, ističući da bi se olakšice odobrile u slučaju da se radilo o poslovanju preko filijale (eng. *subsidiary*), jer filijala ima status pravnog lica i registrovana je u državi u kojoj ostvaruje prihod za koji je poreski obveznik. Međutim, ovde ne samo što su bile uključene dve EU države, nego i države izvan EU (Švajcarska i Sjedinjene Američke Države / SAD/). Radilo se o tome da je ogranak francuske kompanije u Nemačkoj ostvario prihod putem dividendi dobijenih od filijala ove kompanije koje se nalaze u Švajcarskoj, Austriji, Italiji i SAD, te je tražio od nemačke poreske uprave odobravanje poreskih olakšica, na koje inače imaju pravo kompanije koje su poreski rezidenti Nemačke. Međutim, iz već pomenutih razloga poreska uprava je zahtev odbila, te je slučaj stigao do ESP. Vodeći računa o ostvarivanju principa jednakog tretmana, nediskriminacije i slobodi osnivanja koji su utvrđeni UEZ (sadašnjim UFEU), ESP zauzeo je stav da se kompanija i stalna poslovna jedinica nalaze u uporedivim situacijama, te da im treba pružiti jednak poreski tretman (što je princip preuzet iz međunarodnog poreskog prava, prema kome je stalna poslovna jedinica za ostvareni prihod obveznik u državi izvora). Pored toga, imajući u vidu da je ogranak primio dividende i od EU kompanija, ali i od kompanija iz trećih država (SAD i Švajcarska), ESP istakao je da nije dopušteno da država izvora pravi razliku između dva nerezidenta<sup>17</sup>. Poseban značaj ovog slučaja je u tome što je ESP, po prvi put, u rešavanju slučaja uzeo u obzir ugovore

<sup>16</sup> OECD (2014): *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (condensed version), član 4.

<sup>17</sup> Kostense H. E., 222.

zaključene sa trećim državama i uticaj EU prava proširio i na poreske ugovore. Sud je primenio *doktrinu paralelizma* između unutrašnje i spoljne nadležnosti EU, u skladu sa kojom Unija može zaključivati međunarodne sporazume u oblastima u kojima joj je dodeljena (unutrašnja) nadležnost, dok je spoljna nadležnost Unije u oblasti direktnog oporezivanja podeljena sa državama-članicama, koje mogu zaključivati bilateralne poreske sporazume dokle god su oni u skladu sa pravilima i pricipima EU prava<sup>18</sup>. Tako se nadležnost koju Unija ima u rešavanju unutrašnjih stvari (između država-članica), paralelno može primeniti i na rešavanje tih pitanja u spoljnim odnosima (između EU država i trećih država), što u domenu poreskog prava znači paralelizam u rešavanju sukoba normi u okvirima međunarodnog poreskog prava<sup>19</sup>. ESP je u slučaju *Saint-Globain* nedvosmisleno potvrdio ono što je već izneo u slučaju *Avoir Fiscal* – da sloboda osnivanja predviđena članom 43. UEZ (član 49. UFEU) podrazumeva da kompanija koja se nalazi u jednoj EU državi i ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj EU državi, ima pravo (u odnosu na stalnu poslovnu jedinicu) na isti poreski tretman kao i rezidentna kompanija. Pri tom, jednakost tretmana odnosi se ne samo na nacionalno oporezivanje, nego i na olakšice predviđene poreskim ugovorima između države u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica i trećih država. Na ovaj način, odlukom u slučaju *Saint-Globain*, ESP je potvrdio vezu između EU prava i opšteprihvaćenih principa međunarodnog poreskog prava, ali i istakao da je pretpostavka da se situacije rezidenata i nerezidenata ne mogu upoređivati (što je jedan od principa na kome se zasniva međunarodno oporezivanje), irelevantna sa stanovišta EU prava<sup>20</sup>. Svakako, značaj odluke ESP je i u tome što je još jednom potvrđena supremacija EU prava nad pravom država-članica, koje, kao što je pomenuto, imaju isključivu nadležnost u oblasti direktnog oporezivanja, ali svoja ovlašćenja moraju sprovoditi u skladu sa EU pravom<sup>21</sup>.

#### 4. EU Model konvencija o izbegavanju dvostrukog oporezivanja?

Polazeći od pomenute sudske odluke i pozivanja ESP na principe ustanovljene u međunarodnom poreskom pravu, u institucijama EU i među teoretičarima poreskog prava uočena je potreba da se zauzme jedinstveni stav u vezi sa oporezivanjem koje uključuje prekogranične situacije, gde je, pored normi

<sup>18</sup> Offermans René and Romano Carlo, 183.

<sup>19</sup> Pistone Pasquale, 9 i 99.

<sup>20</sup> Martin Jiménez J. Adolfo, García Prats Alfredo and Calderón Carrero M. José, 242-243.

<sup>21</sup> U paragrafu 58 odluke u slučaju *Saint-Globain*, ESP istakao je da „iako je direktno oporezivanje u nadležnosti država-članica, one svoja poreska ovlašćenja moraju izvršavati u skladu sa komunitarnim pravom“ („...although direct taxation is a matter for the Member States, they must nevertheless exercise their taxation powers consistently with Community law.“). Više vid.: Alberto Vega Borrego Felix (2006): *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, The Hague, 240-241.



EU prava i nacionalnog zakonodavstva država-članica, neophodno primeniti i odredbe poreskih ugovora. Problem koji prevashodno zahteva rešavanje jeste alokacija poreske nadležnosti između države izvora i države rezidentstva, ali i primena odgovarajuće metode za otklanjanje dvostrukog oporezivanja. U vezi sa tim, početkom 2000-ih godina sačinjeno je nekoliko predloga Model konvencije EU za otklanjanje dvostrukog oporezivanja: (1) predlog tzv. „Bečke škole“<sup>22</sup>; (2) predlog profesora Pistona (*Pistone*) i (3) predlog za koji se zalaže Evropska komisija<sup>23</sup>. Predlog Bečke škole zasniva se na multilateralnoj konvenciji koja bi imala formu direktive i određivanju ESP kao arbitražne institucije. Sadržina konvencije bila bi veoma slična Model konvenciji o porezu na dohodak i kapital Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (eng. *Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD*), a ne bi bilo neophodno da je ratifikuju sve države-članice.

Predlog profesora Pistona polazi od bilateralnog modela, koji bi bio obavezujući za sve države-članice i zasniva se na članu 293. UEZ kojim se predviđa da države, radi eliminacije dvostrukog oporezivanja, mogu ulaziti u međusobne pregovore i zaključivati ugovore. Na osnovu ovog člana države su zaključile Arbitražnu konvenciju koja se odnosi na sprečavanje dvostrukog oporezivanja kod povezanih lica imajući u vidu transferne cene<sup>24</sup>. Iako postoje mišljenja da sadržina člana 293. nije takva da bi predstavljala pravni osnov za usvajanje bilateralne model konvencije<sup>25</sup>, ipak je u pitanju predlog koji je izazvao najveće interesovanje evropske javnosti. Međutim, ostalo se samo na predlogu koji je, u međuvremenu, izgubio i pravni osnov na kome počiva, budući da je član 293. UEZ usvajanjem UFEU ukinut.

Dok se predlozima Bečke škole i profesora Pistona uvodi model koji bi države-članice EU bile obavezne da primene pri zaključivanju svojih poreskih ugovora, dotle je Evropska komisija najviše zainteresovana za izradu i usvajanje modela koji ne bi bio obavezujući, ali koji bi doprineo rešavanju neusklađenosti između prava EU i međunarodnih poreskih normi.

<sup>22</sup> Reč je o predlogu koji su sačinili profesori sa Instituta za austrijsko i međunarodno poresko pravo pri Bečkom univerzitetu za ekonomiju i biznis (Wirtschaftsuniversität) na čelu sa profesorom Mihalom Langom (*Michael Lang*).

<sup>23</sup> Raingeard Emanuel, 41-44.

<sup>24</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises („Arbitration Convention“), *Official Journal of the European Communities* L 225, 20.08.1990

<sup>25</sup> U tom smislu vid. Raingeard Emanuel, 42.

## 5. Zaključak

U savremenom svetu globalizacije velika je mobilnost poslovne aktivnosti. Kompanije i pojedinci „lako“ prelaze državne granice i svoju poslovnu aktivnost obavljaju u većem broju država. Ovo je uslovalo pojavu sve većeg broja multinacionalnih kompanija i obavljanje velikog dela poslovne aktivnosti *on-line*. Imajući u vidu da se, na ovaj način, ostvaruju prihodi u većem broju država, zaključivanje bilateralnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa što većim brojem država i primena povoljnijeg poreskog režima predviđenog ugovorom, predstavljaju deo svakodnevne savremenih država. S obzirom na to da je u okvirima EU uspostavljen poseban pravni sistem, kompanije koje posluju u EU državama suočavaju se sa mnoštvom propisa i pravnim režimom uspostavljenim na nivou EU, na nivou država-članica i, konačno, onim koji je predviđen ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. U najvećem broju EU država ovi ugovori, kao vrsta međunarodnih ugovora, direktno se primenjuju i njihovo derogiranje nacionalnim normama je zabranjeno. Međutim, na nivou EU derogiranje odredbi poreskih ugovora EU normama vrši se presudama ESP donetim na osnovu odredbi člana 307. UEZ (351. UFEU) i naknadnim usvajanjem EU akata suprotnih odredbama poreskih ugovora. Ipak, u pojedinim presudama ESP poziva se na principe međunarodnog poreskog prava i primenjuje ih u odnosima između država-članica, a u skladu sa doktrinom paralelizma, i u odnosima prema trećim državama. Odluke ovog suda, razlike koje postoje u unutrašnjem zakonodavstvu država-članica, kao i specifičnost EU pravnog sistema, vode nesigurnosti i kod država-članica i trećih država, ali i kod privrednih subjekata koji posluju na Unutrašnjem tržištu. Nakon donošenja odluke u slučaju *Saint-Globain*, uvidela se neophodnost zauzimanja jedinstvenog stava u pogledu poreskog tretmana nerezidenata i prekograničnog oporezivanja poslovne aktivnosti u EU, kako kada su u pitanju aktivnosti kompanija koje posluju isključivo na Unutrašnjem tržištu, tako i kada su u pitanju one koje posluju i u EU i u trećim državama. Zbog ovoga, nameće se usvajanje jedinstvenog rešenja, poput usvajanja posebnog EU modela konvencije o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, u čije bi odredbe bio „ugrađen“ i odnos prema rezidentima iz trećih država. Međutim, prilikom izrade modela treba imati u vidu i aktivnosti međunarodne zajednice i OECD-a, pa u skladu sa tim pristupiti definisanju pojedinačnih odredbi, a opet polazeći od specifičnosti EU i njenog pravnog poretka.

Zauzimanje jedinstvenog stava od značaja je i za aktuelne države-članice, ali i za države koje će tek pristupiti EU. Imajući u vidu da je Republika Srbija u toku postupka pregovora za članstvo, odnos prava EU prema poreskim ugovorima, od naročitog je značaja za kompanije koje posluju u Srbiji, posebno zato što je samim srpskim Ustavom<sup>26</sup>, derogiranje međunarodnih obaveza nedopušteno.

<sup>26</sup> Članom 16. Ustava Republike Srbije propisano je da opšteprihvaćena pravila međunarodnog prava i potvrđeni međunarodni ugovori predstavljaju sastavni deo pravnog poretka

## 6. Literatura

- Alberto Vega Borrego Felix (2006): *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, The Hague
- Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises („Arbitration Convention“), *Official Journal of the European Communities L 225*, 20.08.1990
- De Pietro Carla (2015): „Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law“, *World Tax Journal*, 2/2015, 73-97.
- Kostense H. E. (2000): “The Saint-Globain Case and the Application of Tax Treaties. Evolution or Revolution?”, *EC Tax Review* 4/2000, 220-232.
- Martín Jiménez J. Adolfo, García Prats Alfredo and Calderón Carrero M. José (2001): “Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The Saint-Globain Decision of the ECJ”, *Bulletin* 6/2001, 241-253.
- OECD (2014): *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (condensed version)
- Offermanns René and Romano Carlo (2000): “Treaty Benefits for Permanent Establishments: The *Saint-Globain* Case”, *European Taxation* 5/2000, 180-189.
- Pires Manuel (1989): *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer
- Pistone Pasquale (2002): *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer Law International, London
- Raingard Emanuel (2009): *The Relationships between EC Law and International Tax Law – New Perspectives*, Doctoral dissertation summary, University Paris I – Sorbonne.
- Rohatgi Roy (2005): *Basic International Taxation, Volume One: Principles of International Taxation*, Richmond Law & Tax Ltd., Richmond
- Stojanović Snežana (2008): *Finansiranje Evropske unije*, Službeni glasnik/Institut za uporedno pravo, Beograd.
- Ustav Republike Srbije, *Sl. glasnik RS*, br. 98/2006.
- Van den Hurk Hans (2001): “Did the ECJ’s Decision in Saint-Globain Change International Tax Law?”, *Bulletin* 4/2001, 152-157.
- Van den Hurk Hans (2004): „Is the Ability of the Member States to Conclude Tax Treaties Chained Up?“, *EC Tax Review*, (13), 1/2004, 17-30.
- *Vienna Convention on the Law of Treaties*, 1969.

---

Republike. Da bi se ugovori i primenjivali, neophodno je da budu u skladu sa Ustavom. Vid. Ustav Republike Srbije, *Sl. glasnik RS*, br. 98/2006.

Review scientific article

Received 23.05.2017.

Approved 15.09.2017.

## EUROPEAN UNION, CROSS-BORDER BUSINESS ACTIVITIES AND TREATIES ON AVOIDING DOUBLE TAXATION

*The development of the European Community and the founding of the European Union (EU) led to the new legal order in Europe. Supremacy of the EU law, Community loyalty, fundamental freedom and the principle of non-discrimination caused specific treatment of business activities in the Internal Market. Majority of the companies in the EU perform cross-border business activities, which leads to referring to EU legal order, Member States' laws and frequently a different understanding of the adopted double taxation treaties. This situation is quite common when a member of the multinational group is located in a third state. European Court of Justice (ECJ) has an important role in creating general European law and European tax law. Its decisions have made overriding tax treaties legitimate. Although ECJ highlights the difference between European and international law and refuses to interpret tax treaties, it often uses international tax law principles and a doctrine of parallelism to enlarge tax treatment of Member States' residents to third states residents. Such practice has led to legal uncertainty and has created a need for a unique solution – drafting of the special EU Model Tax Convention on avoiding double taxation.*

**Keywords:** *European Union, cross-border business activity, double taxation treaties, tax treaty override, third countries.*