

*Проф. др Милева Анђелковић,
Правни факултет, Ниш*

Међународна евазија пореза-изазов националним пореским властима

Уводне напомене

Савремени процес либерализације трговине и финансијских тржишта показује висок степен глобализације међународних економских и финансијских односа. Овај процес отежавају одређене препреке међу којима су, поред осталог, и оне које се односе на опорезивање. Опорезивање се јавља као сметња овом процесу кроз два врло изражена феномена. То су међународно двоструко опорезивање и међународна евазија пореза. Пореске границе могу се без већих тешкоћа лако савладати у глобалној економији захваљујући, пре свега, модерној технологији и њеним иновацијама. Већа покретљивост роба, услуга, капитала и лица довела је до знатног пораста броја пореских обвезника који не извршавају своје пореске обавезе у складу са националним пореским законодавствима. У потрази за повољнијим пореским режимима све више физичких и правних лица користе развијене међународне економске односе како би избегла или умањила плаћање пореза резидентној држави. Таква дешавања на међународном плану доводе до преливања пореског терета из земаља са вишим у земље са нижим пореским теретом.

Насупрот спретним пореским обвезницима за које у начелу нема граница у међународном пословању, па и у коришћењу могућности повољнијег плаћања пореза, националне пореске власти не могу прећи на територију друге државе да би реализовале своје пореско потраживање. Такав покушај би страна власт сматрала као повреду свог суверенитета. Зато пореске границе представљају озбиљан проб-

лем за пореске власти. Оне једноставно више не могу да потпуно обављају свој посао без података о укупним активностима обвезника и о приходима стеченим у међународним трансакцијама.

1. Типични облици избегавања плаћања пореза на међународном плану

Међународна пореска евазија може се генерално дефинисати као свако понашање, појединачно или групно, које користећи међународне односе има за последицу избегавање опорезивања предмета или друге врсте смањења пореског терета. Овако дата дефиниција обухвата не само незакониту (енг. tax evasion) већ и међународну закониту пореску евазију (енг. tax avoidance). Овај други вид међународне евазије пореза представља саставни део стратегије међународног пореског планирања, где се пословне активности тако организују да се искористе све предности разлика у пореском третману које постоје између различитих држава.

1) Могло би се рећи да су пореске оазе већ постале синоним за појам међународне евазије пореза. Карактеристично је да се оне користе као места преко којих се реализују специфични облици међународне евазије пореза, као што су примена трансферних цена, treaty shopping, off-shore центри, начин финансирања инвестиција и др.

У погледу идентификације једне земље као пореске оазе у савременој фискалној пракси истиче се да то може бити било која пореска јурисдикција која прописује повољнији порески режим у односу на одређене категорије дохотка, прихода или обвезника. Да би једна држава имала статус пореске оазе потребно је да испуњава одређене услове: непостојање или врло ниске пореске стопе на доходак (добит) и капитал; висок ниво банкарске и трговинске сигурности; добро уређен финансијски сектор; могућност савремених телекомуникационих средстава; одсуство новчане контроле над страним улагањима; политичка, економска и социјална стабилност. Основни недостаци ових земаља у фискалном смислу су одсуство уговора о избегавању двоструког опорезивања као и примена анти-евазионих поступака у земљи резидентства "пореског бегунца".

2) Пореске оазе се користе кроз оснивање тзв. базних компанија чија је основна функција да прикупе доходак који би иначе непосредно притицао обвезнику. Преношењем (склањањем) одговарајућег дохотка (дивиденди, камата и ауторских накнада) у базну компанију, он не улази у светски доходак обвезника који се опорезује у већини савремених земаља. Прикривање дохотка кроз базне компаније највише користе мултинационалне корпорације и то најчешће употребом трансферних цена. Ова погодност постоји толико дуго док се прикривени доходак не расподели. У суштини, овде се ради само о одлагању плаћања пореза. Када се доходак склоњен у базну компанију расподели, пореска привилегија коју је до тог момента пружала ова компанија престаје да постоји.

3) Пореске оазе се често посредно користе као трансмитор за избегавање пореза злоупотребом пореског споразума (treaty shopping) о избегавању двоструког опорезивања. Ова ситуација настаје у међународној пракси када резиденти "трећих држава" покушавају да искористе одређене пореске привилегије, иако их споразум за њих није предвидео. До злоупотребе пореског споразума најчешће долази у ситуацији када се, са намером да се умањи или у целости избегне пореска обавеза, одређени доходак у трећој држави свесно приказује као друга врста дохотка. Све је већи број земаља које у споразуме о избегавању двоструког опорезивања уносе одредбе које имају за циљ да спрече односно ограниче треће земље у коришћењу права из таквих споразума. Ипак, овај механизам пореске евазије још увек представља значајан инструмент који омогућава смањивање пореза по одбитку на дивиденде, камате и ауторске накнаде. Треба имати у виду и ситуације да обвезник може користити порески споразум без намере да тиме врши његову злоупотребу (bona fide случајеви).

4) Мултинационалне компаније обављају активности у више држава што им омогућава да одређивањем трансферних цена искористе разлике у пореским системима у циљу прикривања стварних прихода од међународних трансакција. Може се очекивати да ће им повезано пословање пружити могућност да између себе успоставе такве трансакције да кроз цене испоручених роба, услуга, патената или одобрених зајмова, спроведу реалокацију профита ради евазије или минимизирања пореза. Трансферне цене могу значајно одступати од цена које се образују за исте или сличне трансакције између неповезаних лица на отвореном тржишту. Отуда је нормална реакција пореских власти да настоје да спрече реалокацију профита путем трансферних цена. Да би се у пословним трансакцијама успоставио релативан паритет у пореском третману повезаних и неповезаних лица потребно је претходно дефинисати појам повезаног лица а затим утврдити мере за спречавање пореске евазије путем уговарања нереалних цена. Модел конвенција ОЕЦД повезано лице одређује као "предузеће државе уговорнице које на посредан или непосредан начин учествује у управљању, контроли или капиталу предузећа које је смештено у другој држави уговорници".

Пошто се у трансакцијама између повезаних лица могу уговорати цене које одступају од уобичајених на тржишту са намером да се манипулише у пореске сврхе, надлежан порески орган прдзима одређене мере да би то спречио. У ту сврху служи принцип "ван дохвата руке" (arm's length principle). Цена која је у складу са овим принципом је она која би се остварила на слободном тржишту таквих или сличних трансакција, да се није радило о повезаним лицима. Разлика између цене "ван дохвата руке" и трансферне цене се са пореског становишта сматра профитом и као таква се укључује у пореску основицу и опорезује.

Иако је принцип "ван дохвата руке" прихваћен као стандард у међународним економским односима за адекватно усклађивање трансферних цена са тржишним ценама, његова практична примена у конкретним ситуацијама није увек једноставна и лака. Постигнут је међународни консензус да је, у том погледу, метод упо-

редивих неконтролисаних цена најдиректнији и најсигурнији начин под условом да постоји упоредива трансакција. Када то није могуће (нпр. код права интелектуалне својине) препоручује се примена метода цене коштања увећане за уобичајену зараду.

5) У случају када мултинационална компанија улаже капитал у другу земљу, без обзира да ли то чини оснивањем филијале или путем огранка, једно од основних питања које се поставља тиче се начина финансирања инвестиција. Реч је о легалном механизму избегавања плаћања пореза под претпоставком да између земље увознице капитала и земље извознице капитала постоји уговор о избегавању двоструког опорезивања. Порески разлози могу у значајној мери да одреде корпорацију да се одлучи за финансирање инвестиција путем задуживања, имајући у виду повољнији порески третман приноса по основу задуживања (камате) у односу на принос по основу улагања сопственог капитала (equity). Порески третман дивиденди неповољнији је од пореског третмана камата због економског двоструког опорезивања расподељеног дела добити у виду дивиденди. Уколико пореске власти уоче да се у структури капитала корпорације налази несразмерно високо учешће позајмљених у односу на сопствена средства, могу посумњати да се ради о феномену тзв. утањене капитализације.

Утањена капитализација (thin capitalisation) представља ситуацију у којој је сопствени капитал корпорације мали у поређењу са позајмљеним капиталом.¹⁾ Порески органи зато треба пажњу да усмере нарочито на такве случајеве када заинтересована лица искључиво у пореске сврхе свесно приказују equity као позајмљена средства, што се нарочито може јавити у односу иностране матичне компаније (инвеститора) и њене домаће филијале.

6) У међународним пословним односима све више се користи и off-shore компанија као механизам међународног пореског планирања. Ради се о компанији која је основана у земљи у којој су порези врло ниски или их уопште нема док своје пословне активности у целисти обавља у другој земљи. За стицање статуса off-shore компаније потребно је кумулативно испуњење следећих услова: да су њени власници странци; да се улаже страни капитал и да се укупан профит компаније остварује искључиво пословањем у иностранству. Примарни фактори који су одлучујући за оснивање оваквих компанија су пореске бенефиције и заштита идентитета власника. Да ли ће примена off-shore компаније дати жељени резултат, зависи преваходно од тога у којој мери земља резидентства такве компаније примењује неки од антиевизионих поступака.

7) Појава и све масовније коришћење Interneta (cyberspace) пружају ново подручје за евазију пореза у међународним економским односима. Предности нове информатичке технологије су несумњиве са становишта ефикасности рада пореских администрација али истовремено постављају нове изазове пореским службама. Електронска трговина рађа бројне проблеме за порез на додату вредност (зах-

1. Поповић, Дејан: Наука о порезима и пореско право, Институт Отворено друштво/Институт за уставну и законодавну политику, Београд, 1997, стр.696.

ватање услуга); код закључења пореских уговора (како постојећи концепт пословне јединице прилагодити ради опорезивања пословања преко интернета); последице по трансферне цене (биће много теже него до сада пореским администрацијама да утврде природу трансакције и да пронађу одговарајућу трансакцију за упоређивање између неповезаних лица). Због глобалне природе Interneta и брзине промена које се одвијају у том домену, савременим владама се намеће прави изазов како опорезовати активности које се одвијају не само на реалним већ и на тржиштима кроз рачунарски простор (cybermarkets).

2. Сузбијање међународне евазије

Различити модалитети неприхватљиве и незаконите међународне евазије принудили су заинтересоване државе да било унилатералним било међународним мерама покушају да ублаже пореске губитке настале таквим активностима. На националном плану, неке државе су у своја пореска законодавства уградиле опште одредбе о забрани злоупотребе правних конструкција у циљу остваривања пореских уштеда. У другим државама, допушта се судовима да у сваком конкретном случају, ради спречавања изигравања пореског закона, дају предност садржини трансакције у односу на њену правну форму (substance-over-form doctrine).

Поједина национална законодавства покушавају да ограниче коришћење базних компанија у пореским оазама. Један од најпознатијих антиевазионих поступака представља институт "контролисана иностране корпорације" ("CFC" законодавство) иницијално уведен у америчком пореском законодавству. "Контролисана инострана корпорација" је страна компанија у којој амерички акционари имају више од 50% акција са правом гласа. Суштина "CFC" законодавства састоји се у томе да се добит "склоњена" у базну компанију мора сразметно да укључи у опорезиви доходак америчких акционара, чак и у случају да уопште није расподељена. Таквим прописивањем базна компанија има, у пореске сврхе, резидентство исте земље као и акционари који имају "значајно учешће" у тој компанији. Тиме се спречава да се неопорезовани приходи акумулишу изван америчке територије.

Сложеност проблематике међународне евазије пореза показује да предузимање унилатералних мера у правцу сузбијања ове појаве није довољно. У савременим условима, активности на овом плану могу бити успешне само уколико се оствари адекватна сарадња заинтересованих држава. Потреба за широком међународном акцијом проистиче из последица неравномерне расподеле пореског терета "извлачењем" обвезника испод националног фискалног суверенитета. Таквим поступцима врши се пребацивање пословних активности у земље са повољнијим режимом опорезивања чиме се на глобалном плану остварује неефикасна алокација економских ресурса.

Међународне мере јављају се било у виду посебних одредби у оквиру билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања (одредбе о трансферним ценама као и веома разрађене одредбе посвећене спречавању злоупотреба поре-

ских привилегија које се налазе у уговору) било у виду специјалних билатералних односно мултилатералних конвенција о пореској сарадњи. Многе државе закључиле су билатералне споразуме о избегавању двоструког опорезивања и пореској сарадњи али се у међународној пракси упућују бројне замерке овим инструментима. У том смислу, ефикасна примена споразума о пореској сарадњи и спречавању пореских злоупотреба на међународном плану, ограничена је најмање из три разлога. Пре свега, она зависи од потпуне и вољне сарадње земаља потписница уговора; затим претпоставља значајну размену информација и неопходно је ангажовање великих средстава и кадра за контролу.

У области међународних пореских односа посебно је значајна размена информација пореских администрација разних земаља како би потписнице уговора боље спроводиле своје пореске системе и ефикасно се заштитиле од међународне пореске евазије. Легални основ за то налази се у чл. 26. ОЕЦД Модел конвенције о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине. Треба нагласити да су билатерални порески споразуми, који се закључују на основу ове конвенције, ограничени само на директне порезе у погледу размене информација. У том погледу, данас је значајна мултилатерална Конвенција о узајамној помоћи у пореским стварима коју су 1988. године закључили ОЕЦД и Савет Европе, са каснијим изменама из 1995. године. Конвенција омогућава потписницама размену информација у погледу свих пореских облика предвиђених класификацијом ОЕЦД-а. Овај документ има за сврху да обезбеди и олакша све могуће форме административне сарадње између држава потписница у разрезу и наплати пореза, а посебно у спречавању законите и незаконите евазије. У Конвенцији су предвиђене и друге форме административне помоћи, као што су истовремене пореске провере и пореско истраживање у иностранству, помоћ у наплати пореза укључујући мере осигурања и достављање докумената.²⁾

Пружање свих форми помоћи може бити подвргнуто ограничењима (уставним и из других разлога) у појединим државама. Пореске администрације могу предузимати само оне мере административне помоћи у пореској материји које су у складу са њиховим домаћим законодавством и са свим гаранцијама обвезницима које су повезане с тим мерама.

Размена информација као најнепосреднији начин административне помоћи измеђ различитих пореских власти реализује се кроз неколико метода. То су: рутинска или аутоматска размена информација у вези са именима прималаца и износива примљених камата, дивиденди и ауторских накнада плаћених резидентима једне уговорне стране; размена која се врши на захтев уговорног партнера; истовремено испитивање повезаних пореских обвезника; спонтана размена информација; и пореско испитивање у иностранству.

Спонтана размена информација разликује се у односу на друга два метода јер се реализује без претходног захтева и без претходног споразума о овом виду сарадње

2. Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, OECD, Strasbourg, 1989, p.8.

пореских власти. Специфичност овог механизма огледа се у откривању релевантних података о пореском обвезнику током пореске истраге или ревизије који могу бити од интереса за другу државу уговорницу. Државе могу координирати пореско испитивање послова лица у којима имају заједнички или повезан интерес. Ова испитивања су нарочито корисна у области трансферних цена и у откривању шема пореске евазије које се одвијају кроз пореске оазе.

Према параграфу 2. чл. 26. ОЕЦД Модел конвенције о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине предвиђена су ограничења за размену информација у три различите ситуације: ако то захтева административне мере које повређују закон или административну праксу било које од уговорних страна; ако се тражи информација која се не може добити у уобичајеном пореском поступку било које од уговорних страна; или ако тражена информација открива било коју трговачку или пословну тајну.

Обавештење примљено од државе уговорнице сматра се тајном исто тако као и обавештење добијено према унутрашњем законодавству те државе и може се саопштити само лицима или органима (укључујући судове и управне органе) који су надлежни за разрез или наплату, принудно или судско извршење или решавање по жалбама, у односу на порезе који су обухваћени овом конвенцијом. Та лица или органи користе обавештења само у те сврхе. Они могу саопштити добијене пореске информације у јавном судском поступку или кроз судске одлуке.

Развијене земље света остварујући економску сарадњу на регионалном а затим на светском плану теже и ка глобалној пореској кооперацији. Повлашћени порески режими у појединим државама могу представљати значајну препреку овим циљевима. Капитал је изузетно мобилан објекат опорезивања који прелазећи националне границе трага за оплодњом и врло често сигурним пореским уточиштима. То доводи до појаве нелојалне пореске конкуренције у настојањима, пре свега, земаља у развоју и у транзицији да привуку што већи број инвеститора. У том погледу, ОЕЦД је 1998. године прихватио Извештај о штетној пореској конкуренцији. Овај пројекат има за циљ да осигура праведну расподелу пореских терета и да порез не буде доминантан фактор у одлучивању о алокацији капитала. При том се наглашава да ће ерозија пореске основице као последица штетне пореске праксе бити нарочито озбиљна опасност за економије земаља у развоју. Од прихватања Извештаја удржали су се Луксембург и Швајцарска, што је врло индикативно имајући у виду њихов статус традиционалних пореских оаза. Идентификовани су преференцијални порески режими који потенцијално могу бити штетни а таквих је 47 (у области осигурања, финансија и лизинга, банкарства, дистрибутивних центара, бродарства, мешовитих активности). Режим холдинг компанија није обухваћен. На основу Извештаја из 1998. године и каснијих процена Комитета за фискалне послове ОЕЦД утврђена је листа земаља које испуњавају критеријуме пореских оаза (35). У овом документу утврђена је и листа некооперативних пореских оаза. Оквирно су утврђене и могуће одбрамбене мере за заједнички наступ према некооперативним пореским оазама. Јуна 2000. године шест јурисдик-

ција (Бермуда, Кајманска острва, Кипар, Малта, Маурицијус и Сан Марино) сагласиле су се да елиминирају штетну пореску праксу до краја 2005. године. Циљ свих таквих напора је стварање услова за успостављање глобалне фискалне сарадње, што ипак подразумева директно ограничавање националних фискалних суверенитета.

Закључак

Имајући у виду главну последицу међународне евазије пореза-губитак пореских прихода земаља чији је порески суверенитет избегнут, разумљива је брига свих савремених држава да националним законодавством предвиде заштитне механизме, као брану физичком или електронском преласку националних граница нелојалних пореских обвезника. Ипак, како се у крајњем ефекту економска (финансијска) штета шири на далеко већи круг државних заједница, процењујемо да је у њиховом заједничком интересу спремност да координираним акцијама усмере ангажовање својих пореских администрација на плану сузбијања неприхватљиве и незаконите међународне евазије пореза. Док се у међувремену, у некој неодређеној временској перспективи, не постигне већи степен хармонизације националних пореских законодавстава, корисне ефекте може имати нормативно допуштање административне помоћи и сарадње у пореској материји, домаћих са страним пореским администрацијама. Такав вид деловања пореских органа не би представљао сметњу уобичајеном одвијању међународних економских токова, али би свакако допринео њиховој регуларности у пореском смислу.