

др Милева АНЂЕЛКОВИЋ
ванредни професор Правног факултета Универзитета у Нишу

ПОРЕСКОПРАВНА ОДГОВОРНОСТ ПРИВРЕДНИХ СУБЈЕКТА*

Резиме

У раду се износе нека размишљања о њравној одговорности за нејрихवाईљиву законитиу њореску евазију којој честито њрибеїавају корњорайивни њорески обвезници. Акционари очекују од фирми да не њлаїїе више њореза неїо шїїо је тїо њоїїребно. Држава очекује одговорно њореско њонашање. Основна дилема за корњорайивну уїраву јестїе докле може да иде у њореско њланирање а да не дође у сукоб са законом. Где је њраница између њрихवाईљивої и нејрихवाईљивої избеїавања њореза? Шїїа је најївољнија фискална њозиција за једну фирму? Зашиїо развијене државе све већу њажњу њосвећују тїзв. аїресивном њореском њланирању и насїїоје да та сїрече? Каква је улоїа њореских саветїника у формулисању њореске сїтраїїеїїје и докле сеже њихова одговорност за неїошїїовање њореских њроїїса? То су нека од њиїїања која су њредмет њореско-їїеоријских размишљања али и њїїересовања развијених држава и међународних орїанизација. Оїїиїа каракїтерисїїика свих тїїих њаїора указује на очїїїледну сїремностї њореских власїїи да више не њолерїшу њонашања корњорайивних њореских обвезника која формално њравно леїална, у сушїїини, нису у духу њорескої законодавсїїва.

Кључне речи: њорескоїравна одговорностї, њореска сїтраїїеїїја, аїресивно њореско њланирање, уїрављање њореским ризицима.

* Рад представља резултат истраживања на пројекту „Приступ правосућу-инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије“, бр. 149043Д, који финансира Министарство за науку и технолошки развој Републике Србије.

I Уводне напомене

Порескоправна одговорност у савременим економијама све више се сагледава као важан сегмент укупне одговорности, односно корпоративног управљања привредним субјектима (компанијама). У земљама ОЕЦД једно од актуелних питања на које су усмерене активности влада јесте усвајање мера за спречавање неприхватљивог законитог избегавања пореских обавеза. Вешто коришћење недостатака домаћег пореског законодавства и разлика у националним пореским режимима, води ерозији националних пореских основица. Забринуте оваквим процесима, развијене државе су почеле да се интензивније баве функционисањем и последицама различитих шема срачунатих на умањење или избегавање плаћања пореза. Њихова основна карактеристика је да формално-правно остају унутар граница пореских прописа али су у супротности са сврхом донетих закона.

У пореској пракси постоји латентни сукоб између мултинационалних компанија и пореских администрација резидентних држава у погледу процењивања пореског понашања и његове квалификације као неприхватљивог или прихватљивог пореског планирања у оквиру закона. Управљање пореским ризицима све више се сматра важним делом пословне стратегије о чему треба информисати сва лица заинтересована за успешно пословање једне компаније. Профитабилност компаније у крајњој линији може зависити од веште или неефикасне употребе артифицијелних правних конструкција смишљених са циљем неоснованог добијања пореских погодности.

II Неприхватљива понашања пореских обвезника и став законодавства и судске праксе

У демократским правним системима прихваћено је опште правило да порески обвезници могу слободно планирати своје пословање и да немају обавезу да плаћају порез у највећем могућем износу. У том смислу, могао би се извући закључак да директори компанија, користећи пореско планирање, имају обавезу највећег могућег умањења пореза на добит у корист својих акционара. Међутим, постоји граница у понашању пореских обвезника чијим преласком прихватљиво умањење пореске обавезе прераста у неприхватљиво законито избегавање пореза. Задатак је законодавца, судских органа и самих пореских администрација да препознају такве артифицијелне правне конструкције усмерене искључиво на неосновано задобијање пореских погодности. Реакција власти на различита неодговарајућа пореска понашања обично касни

јер је стварни порески живот испуњен маштовитим покушајима пореских обвезника да, сами или уз помоћ пореских саветника, пореске обавезе сведу на ниво који законодавац није имао у виду.

Разграничење између законите (*tax avoidance*) и незаконите (*tax evasion*) пореске евазије не изазива дилеме у пореској теорији и пракси. Линија раздвајања је легално, односно нелегално понашање пореских обвезника. Међутим, проблем повлачења границе између пореског планирања и законитог избегавања пореза, или како се понекад означава „прихватљиво и неприхватљиво“ (или „агресивно“) понашање обвезника, мучи све пореске јурисдикције. Тиме се покрећу бројна питања о природи пореског законодавства и односима између пореских обвезника, пореских саветника, пореске администрације, судова и владе.

Појам „агресивно“ пореско планирање одавно је формално уведен у међународни порески речник од стране ОЕЦД. То је планирање које укључује пореску позицију која је одржива али има нежељене и неочекиване пореске последице. Порески органи су увек суочени са ризиком да порески закон може бити злоупотребљен како би се постигли резултати супротно предвиђањима законодавца. Такво стање је погоршано често дугим временским периодима између креирања и примене абוזивних шема и времена њиховог откривања од стране пореских органа и предузимања адекватних мера за њихово спречавање. Ове абוזивне шеме подразумевају одабирање пореске позиције повољне за обвезника, без отвореног откривања од стране пореских саветника да постоји неизвесност у погледу чињенице да ли је знатан садржај исказан у пореској пријави у складу са законом. Јасно је да порески обвезници немају интерес да открију пореским органима оваква понашања која се налазе у сивој зони непримењивања пореског законодавства.¹

У савременој пореској литератури још увек се расправља о обухватности концепта агресивног пореског планирања. Реч је о тумачењима пореских закона из перспективе обвезника на најповољнији начин. Сигурно да има оних који би могли да тврде да то што пореске последице трансакције нису у сагласности са оним што су очекивали порески органи, не мора да значи да нису у сагласности с очекивањима законодавца. Осим тога, тест о прихватљивости пореског планирања требало би да буде у складу са тумачењем суда о вољи законодавца а не оно што пореска администрација претпоставља да је законодавац намеравао да каже.²

1 *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, 2008, стр. 10–11.

2 Judith Freedman, G. T. Loomer, John Vella, „Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches“, Legal Research Paper Series, Paper No 13/2009, стр. 75–76.

У пракси појединих држава, неодговарајући приступ овом проблему произлази из недовољно јасног дефинисања шта значи *tax shelter*, односно коришћење артифицијелних пореских олакшица. Таква неодређеност у САД ствара дилему и неизвесност код пореских ревизора и њихових клијената да одреде да ли поједина пореска стратегија представља дозвољену пореску услугу или забрањени производ коришћења злоупотребе пореских погодности.³

ОЕЦД, у политици коју води, нарочито се ангажује на истраживању везе између корпоративног управљања и вођења пореских послова. Сматра се да начин на који управљају пореским ризиком може имати значајно дејство на финансијску успешност и углед крупних компанија (великих пореских обвезника). Порески ризик се генерално доводи у везу са неизвесношћу тумачења пореских закона у погледу посебних трансакција и очекивања пословних кругова о томе да ли би пореска администрација могла прихватити другачије схватање или мишљење њихових пореских саветника.⁴ Управе великих компанија све више постају заинтересоване за управљање пореским ризицима којима су изложене. Томе је допринео и успех појединих пореских администрација у спречавању агресивних пореских шема и другачије гледање на целокупну проблематику пореског планирања, кроз примену анти-абузивног законодавства. У пореској пракси развијених држава потврђује се да достигнути стандард корпоративног управљања има непосредну везу са тим да ли корпорација има висок, умерен или низак ниво пореског ризика.⁵

Законодавства развијених земаља и њихови судови развили су одређене механизме који су усмерени на спречавање абузивних трансакција или агресивног пореског планирања. Њихови противници би могли тврдити да су такве мере у супротности са принципом правне сигурности. Јачина овог аргумента слаби пред пред њиховим оправдањем као гаранта поштовања принципа законитости и правичности опорезивања. Агресивни порески обвезници и њихови порески саветници управо користе формалност и недореченост пореских прописа како би вешто и лукаво осујетили намеру законодавца. Функционисање савремених пореских система има за циљ, бар декларативно, правичну расподелу пореског терета а управо ће то бити осујећено артифицијелним трансакцијама. Неусаглашеност абузивних

3 William D. Terando, James M. Kurtenbach, „The impact of the law uncertainty on the development of the Sarbanes-Oxley auditor independence rules with regard to tax shelters“, *Research in Accounting Regulation*, бр. 21/2009, стр. 118.

4 *Tax guidance series, Corporate governance and tax risk management*, July 2009, Centre for tax policy and administration, OECD, стр. 6.

5 *Ibid.*, стр. 9.

понашања са намером пореског законодавца не може се правдати са моралног становишта. Зато се заузимање агресивне пореске позиције не третира као криминално понашање него као неприхватљива законита пореска евазија.

III Порескоправна одговорност компанија

У савременим економским односима веома су разгранате могућности одвијања пословних трансакција на светском тржишту. Такве прилике су најдоступније мултинационалним компанијама. Пословање, у значајном степену глобализованој економији, пружа широке могућности овој категорији обвезника да у највећој мери слободно формулишу пословну стратегију, управљање ризицима пословања, максимизирање пословног резултата. У тој трци за што већим профитима порези су неретко значајан трошак који може да модификује циљеве корпоративног управљања. Ниво пореских обавеза често подстиче компаније не само да инвестирају у јурисдикције са повољнијим пореским режимима него и да прибегавају коришћењу вештачких шема са јединим или основним циљем избегавања пореских обавеза. Овакву пословну стратегију порески обвезници могу сматрати оправданом уколико се изричито не крши слово пореских закона. Са становишта државе (пореске администрације) поступање унутар граница пореског закона а супротно његовој сврси, формално-правно посматрано, не представља порески деликт али, у суштини, ради се о пореским понашањима која су на граници закона. Полазећи од остварења различитих интереса, порески обвезници и порески органи могу имати супротстављене ставове о томе шта представља прихватљив а шта неприхватљив порески ризик.

Савремена пореска пракса показује да се агресивно пореско планирање све више појављује као ризик у пословним стратегијама компанија, уколико буду откривене и санкционисане такве абузивне трансакције. Оне, с друге стране, представљају потенцијалну опасност за ефикасно управљање пореским пословима. Реч је о активностима које нису у очигледној супротности са пореским законима тако да порески органи често немају довољно информација о уговореним шемама агресивног пореског планирања и њиховој успешности.

Реакције пореских власти на агресивно пореско планирање јављају се у оквиру константних законодавних промена када се уоче неке специфичне артифицијелне трансакције или се у превентивном смислу усваја анти-абузивно законодавство. Мада су порески обвезници и даље слободни да уређују своје послове уз пореско минимизирање у оквиру граница пореског закона, данас се све више афирмише идеја да је плаћање

пореза друштвена одговорност и да је планирање да се неоправдано смањи пореска обавеза у неслагласности са добрим грађанством. Имајући у виду околност да код оваквих абузивних понашања формално-правно није прекршен порески закон и да се њихови актери не могу кривично гонити, неке државе почињу да сагледавају овај проблем са моралног становишта у оквиру корпоративне друштвене одговорности. Овим механизмом би се, бар посредно, ограничавало неприхватљиво понашање корпоративних пореских обвезника у оквирима постављеним општим анти-абузивним законодавством.⁶

Неке државе покушавају да се ухвате у коштац са агресивним пореским планирањем као једним од питања корпоративног управљања. У Великој Британији, старији рачуноводствени чиновници у великим компанијама морају годишње потврдити да су њихове провере пореских обавеза адекватне. САД захтевају од компанија да пријаве „неизвесне пореске позиције“ које би се одразиле на билансе стања и у будућности на пореске обавезе. Аустралија је недавно припремила детаљни оквир управљања пореским ризиком који би друштвено одговорне компаније требало да прихвате.

Посебан аспект порескоправне одговорности привредних друштава проистиче из коришћења пореског консалтинга и поверења у оправданост и квалитет пружених услуга. У већини правних система, обвезник који је добио мишљење од пореског саветника да оно одговара одређеним захтевима и да предложена трансакција није у супротности са важећим пореским прописима, не може бити оптужен да је поступао немарно ако се касније покаже да је мишљење било погрешно. То су користили промотери абузивних пореских шема достављањем уз пореске шеме готових мишљења која потврђују њихову исправност, како би заштитили клијенте од казни у случају да замишљена конструкција не буде прихваћена од стране пореских органа. Међутим, таквим мишљењима су се обично врло слободно тумачили порески закони. Она су била намењена за продају великом броју клијената и нису одражавала посебне околности појединачних пореских обвезника. Очигледно, овакво опште мишљење не може да узме у обзир да ли предложена пореска конструкција има ваљану пословну сврху за пословање конкретног пореског обвезника. Порески професионалци који обезбеђују оваква мишљења обично зарађују накнаде зависно од успешности трговања смишљеним пореским структурама за умањење пореских обавеза.

У том смислу, може се поставити питање да ли оваква пореска мишљења могу заиста ослободити обвезника од одговорности да гарантује легалност свог пореског стања и да га заштите од кажњавања

6 Judith Freedman, „Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle“, University of Oxford, Faculty of Law, Legal Studies Research Paper Series, Working Paper No 1472006, стр. 339.

ако се открије нелегалност препоручене пореске позиције. Законодавци покушавају да ограниче коришћење општих мишљења која су комбинована са општим пореским структурама. Један од начина јесте да се учине неефикасним прописивањем санкција и постављањем минимума стандарда у погледу садржине пореских мишљења. Тако у САД Федерална пореска управа наводи да мишљења која једноставно претпостављају оправдану пословну сврху без анализирања специфичне ситуације конкретног пореског обвезника, неће пружити заштиту од санкционисања. Други приступ усмерен је на повишење професионалних стандарда за пореске саветнике који прибављају пореска мишљења.⁷

У америчком пореском систему, корпорације и њихови порески стручњаци обављају анализу ризика, наиме, они процењују ризик као што је могућност да их ухвате у „агресивном“ ставу са свим последицама. Докле год постоји разуман основ за став пореског обвезника, обично се не изриче никаква казна, чак и у случају да Федерална пореска управа закључи да он није био у праву. Користи од умањења прихода могу подстаћи фирме да заузму агресиван став покушавајући да надмудре пореске органе. С друге стране, Федерална пореска управа може да изрекне санкције за акције које сматра неразумним, што и чини. Порески саветници често морају да успостављају осетљиву равнотежу приликом покушаја да утврде колико далеко могу да иду да би смањили пореску обавезу својих клијената. Како наводи проф. Стиглиц, разлика између разумног и неразумног овде је често замагљена.⁸

У САД организатори артифицијелних пореских шема имају обавезу да пријаве ове трансакције пореским органима а њено непоштовање подлеже санкционисању. У приступу *tax shelters* коришћене су доста и понуде поравнања, где се обвезник саглашава да плати одређени део пореза повезаног с овим шемама, а за узврат избегава спор и санкционисање.

Правила о разоткривању (*disclosure rules*) могу помоћи пореској администрацији у откривању пореских обвезника и њихових саветника који су умешани у агресивно пореско планирање. Рано откривање абוזивних пореских шема омогућиће законодавцу да усвоји специфична анти-абузивна правила како би одстранио дату абузивну шему као и да се сазна за друге обвезнике који су је примењивали.⁹

7 Arne Friese, Simon Link, Stefan Mayer, „Taxation and Corporate Governance“, Working Paper, Max Planck Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law, Munich, Germany, 19.1.2006., стр. 59–60.

8 Joseph E. Stiglitz, *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд, 2004, стр. 700–701.

9 Gilles N. Larin, Robert Duong, Marie Jacques, „Policy Forum: Responses to Aggressive Tax Planning – a Study Framework“, *Canadian Tax Journal*, Vol. 56, No 1, 2008, стр. 158.

У Новом Зеланду, ако је доминантна сврха трансакције неоправдано избегавање пореза, казна је 100% од изгубљеног пореза. У Француској, у случају злоупотребе пореских права, порез који се мора платити увећава се за казну која износи 80% његове висине. Поједине државе користе *advance rulings* (унапред издата правила) на која се порески обвезници могу ослонити приликом улажења у специфичне пословне трансакције.

IV Одговорност пореских саветника

Најчешћи промотери артифицијелних пореских шема, посебно у међународним економским односима, јесу разне консултантске фирме које се баве пореским саветовањем и пружањем рачуноводствених и других професионалних услуга. Порески саветници, као помагачи пореским обвезницима, истовремено су и посредници између ових лица и пореских органа. Они су стављени у специфичну позицију да треба да помире у основи противречне интересе. Од њих се очекује да допринесу правилнијој примени пореских прописа као и да омогуће оптимално умањење пореских обавеза својих клијената, у складу са законском регулативом.

Понекад су порески саветници изложени искушењима уколико су њихови клијенти склонији кршењу граница између легалног и нелегалног пословања. С једне стране, они им дугују лојалност а с друге стране, морају се придржавати законских прописа и правила струке. С обзиром да порески саветници раде за друга лица јављају се моралне дилеме: колико истине о пословању обвезника пријавити, колико прећутати и колико далеко ићи у креирању привидне стварности. Порески саветници своје моралне дилеме могу разрешити поступајући у духу консеквентуализма или деонтологије (науке о моралу).¹⁰ Овај други приступ има неке предности у погледу решавања њихове моралне дилеме. Тако ће они открити било коју чињеницу сматрајући је важном за пословање одређеног пореског обвезника, независно од тога какве ће то ефекте имати. Због тога ће порески саветници покушати да буду неутрални колико је то могуће у процесу саветовања, обављајући дужност на најбољи могући начин. Што се тиче првог приступа наведеној моралној дилеми, деловање пореских саветника процењује се са становишта последица предузетих активности пореског саветовања. Ради се о идеји да „циљ оправдава средство“. Због тога је овај приступ сложенији и у оквиру њега могу се сагледавати ефекти рада пореских саветника, не само непосредно везани за њихову позицију у процесу пружања по-

10 Jane Frecknall Hughes, Peter Moizer, „Taxation and Ethics“, у: Margaret Lamb, Andrew Lymer, Judith Freedman, Simon James (уредници), *Taxation: Aan Interdisciplinary Approach to Research*, Oxford University Press, 2005, стр. 128–133.

реских услуга, него и на пореске клијенте и друштвену заједницу. Намерне грешке, промишљено учињене ради смањења пореских обавеза клијената, спадају у домен кривично-правне одговорности и не могу бити морално оправдане са становишта пореских саветника јер би то разумљиво било у супротности са професионалном етиком.

У домену легалног избегавања, ситуација је много сложенија због тога што је појам квалитетног савета у вези избегавања пореза у границама закона, сам по себи нејасан. Ако порески саветник пропусти да саветује клијента да модификује своје пословање како би порез био легално смањен, вероватно је да ће га сматрати небрижљивим. Ако порески саветник пропусти да предложи шему избегавања пореза коју би већина професионалаца саветовала, по свој прилици, за њега би се рекло да није поштовао професионалне стандарде. Међутим, уколико порески саветник предлаже сувише атифицијелну пореску шему, коју пореска администрација касније успешно оспори, то би се већ квалификовало као неодговорно понашање. Можемо закључити да су за понашање пореских саветника јако важни морални обзири. У таквим околностима, могло би се очекивати да клијенти изаберу пореске саветнике на основу сопствених моралних убеђења и става према ризику.

Упуштање неких пореских саветника у агресивно пореско планирање, уколико буде успешно, може донети знатне уштеде пореским клијентима. Међутим, уколико порески органи открију овакве евазивне шеме, последице сносе обе странке које су закључиле уговор о пореском саветовању. Дужност је пореских саветника да упозоре клијенте на постојање законских мера против неприхватљиве законите пореске евазије, односно да себе не излажу ризику и губитку пословног угледа. Нека истраживања су показала да се перцепција пореских саветника о томе шта клијенти очекују од квалитетне пореске услуге разликује од клијентових очекивања, посебно у области стратегије пореских уштеда.¹¹

V Уместо закључка

Покушаји развијених држава да спрече абузивна понашања пореских обвезника јављају се као актуелан тренд у савременим пореским системима. Разлог је разумљив имајући у виду идентичност економских последица успешних артифицијелних конструкција са последицама незаконите пореске евазије. Истовремено, агресивно пореско планирање, у случају неприхватања од стране пореске администрације, може да створи значајне финансијске ризике и да доведе у питање углед компаније.

11 John Hasseldine, „Behavioural Studies of Tax Practice“, у: M. Lamb, A. Lymer, J. Freedman, S. James, *нав. дело*, стр. 145.

Често се користе услуге пореских саветника који се специјализују за предлагање абузивних шема ради минимизирања пореских обавеза. Њихова одговорност за неприхватљиво пореско планирање утврђиваће се упоредо са одговорношћу компанија као пореских клијената. Правни основ одговорности ових субјеката заснива се на утврђивању постојања изигравања смисла пореских закона. Неморалност као последица оваквих пореских понашања подводи се данас под концепт корпоративне друштвене одговорности. Ради јединственог поступања пореских органа, контрола абузивних понашања пореских обвезника могла би се ефективно спроводити у оквирима постављеним општим анти-абузивним законодавством.

Mileva ANDJELKOVIĆ, PhD

Associate Professor at the Faculty of Law, University of Niš

TAX LIABILITY OF CORPORATE ENTITIES

Summary

In this paper, the author presents some opinions on the liability for unacceptable legal tax avoidance which corporate taxpayers frequently resort to. On the one hand, shareholders expect their companies not to pay more taxes than it is necessary. On the other hand, the state expects taxpayers to exercise conscientious and responsible tax conduct. The basic dilemma facing the corporate management is how far it can go in tax planning without entering into a conflict with the law. Where is the boundary between the acceptable and unacceptable tax avoidance? What is the most favourable fiscal position of a company? Why are developed countries increasingly focusing on the so-called aggressive tax planning in an attempt to prevent it? What is the role of tax advisors in formulating the tax strategy and how far-reaching is their liability for inobservance of tax regulations? These are some of the questions which are the subject matter of consideration and interest of developed countries and international organizations alike. The common characteristic of all these efforts is that the tax authorities are reluctant to tolerate any longer the conduct of corporate taxpayers which may be formally permissible but which, essentially, does not reflect the spirit of tax legislation.

Key words: tax liability, tax strategy, aggressive tax planning, tax risk management.