



УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ



Предмет: ЈАВНЕ ФИНАНСИЈЕ И ФИНАНСИЈСКО ПРАВО

Проф. др Марина Димитријевић, редовни професор

**ПРЕДАВАЊА
Презентација бр. 9**

Доприноси за обавезно социјално осигурање

Теоријски појам доприноса

Доприноси су врста јавних прихода који заузимају место на средини између пореза и такса с обзиром на то да имају извесне особине које их чине сличним таксама (лична корист од услуга – извођење радова, мерљивост услуга) и извесне особине које их приближавају порезима (принуда, општост услуге, нетражња услуге и сл.).

Доприноси се разликују од пореза по томе што плаћање доприноса нема општи карактер и плаћају их само одређени власници којима се вредност имовине увећава радом државних органа (нпр. корист појединца се јавља у виду повећања цене земљишта после извршене електрификације, повећања цене приградског земљишта после изградње водоводне мреже итд.).

Обвезници доприноса имају непосредне користи од рада државних органа тако да висина обавезе у плаћању зависи од корелације са том корисношћу.

За разлику од пореза, доприноси су строго наменског карактера.

Доприноси се разликују од такса по томе што њихово плаћање нису иницирали сами обвезници већ држава, док је код такса обрнуто, и што услуга државног органа код такса има нематеријалан карактер, док се код доприноса увек ради о материјалној услузи – користи.

У савременој финансијској литератури све чешће се сусрећемо са термином парафискалитети или парафискални приходи (споредни фискални приходи).

Поједини теоретичари сврставају доприносе (све или неке од њих) међу парафискална давања.

Парафискалитети не потпадају под директно државно регулисање а уводе их разне економске и социјалне групације тако да убрана средства њима и припадају (примера ради, допринос привредним коморама, накнада за путеве, водни допринос, чланарине разним друштвеним организацијама, накнада за вађење песка и шљунка из реке и др.).

Накнаде, као врста парафискалитета, су дестинирани јавни приходи јер представљају административну цену за коришћење добара од општег интереса.

Основна обележја парафискалитета су:

- намена трошења средстава је унапред утврђена;
- нису приход буџета;
- обавеза плаћања се односи на одређени круг корисника који су повезани економским и социјалним интересима;
- по правилу, обавеза плаћања није утврђена прописима државних органа.

По неким ауторима, доприноси за обавезно социјално осигурање имају „парафискални карактер“.

Доприноси за обавезно социјално осигурање служе за подмирење унапред утврђених јавних расхода из подручја социјалног осигурања.

Увођење обавезног социјалног осигурања објашњава се и оправдава потребом за осигурањем социјалне сигурности запослених и издржаваних чланова породице онда када изостане, делимично или у целини, притицање дохотка од рада због старости, инвалидности, болести, трудноће, незапослености.

Доприносе за обавезно социјално осигурање делимично плаћају запослени а делимично послодавци на плате (зараде).

По својој финансијској издашности приходи по основу доприноса за социјално осигурање заузимају **истакнуто место** у систему јавних прихода савремених држава.

Системи финансирања социјалног осигурања

Систем доприноса за обавезно социјално осигурање покрива три области: пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености.

Системи финансирања социјалног осигурања

- систем текућег (годишњег) усклађивања са расходима из социјалног осигурања (енг. *pay-as-you-go system – PAYG system*)
- систем акумулације капитала (енг. *funded system*)

Систем текућег (годишњег) усклађивања са расходима из социјалног осигурања има следеће основне предности:

- 1) пружа прикладнију заштиту против инфлације и тржишних осцилација;
- 2) омогућава да се пензије повећавају реално, зависно од економског раста;
- 3) врло брзо се може изградити.

Систем текућег (годишњег) усклађивања са расходима из социјалног осигурања користи се за финансирање накнада по основу здравственог осигурања и осигурања за случај незапослености код којих је период од тренутка алиментирања до тренутка остваривања права релативно кратак. Овај систем добро функционише за исплату пензија, као дугорочних накнада, само у условима повољних демографских и економских кретања у друштву. Уколико се односи између броја запослених и броја пензионера знатније поремете (тзв. коефицијент зависности), плаћени доприноси на текуће зараде и платне фондове постају недовољни за подмиривање све већих пензионих давања.

Пензијску кризу, поред поремећаја односа између броја запослених и броја пензионера, продубила је и повећана незапосленост и промене у структури рада (технолошка револуција, аутоматизација, компјутеризација, роботизација радних процеса, све распрострањенији повременни рад, делимичан рад, рад на уговор, као и разни облици неформалног рада). Криза пензијских система је, такође, повезана и са процесом глобализације и либерализацијом светског тржишта капитала.

У савременим државама се указује на кризу финансирања социјалног осигурања и тражи се да се овај систем реформише тако што би се одговорност за његово финансирање у већој мери пренела са државе на појединце и приватне инвестиционе фондове.

Пошто је систем текућег усклађивања доприноса са пензијским расходима испољио озбиљне недостатке у земљама са неповољним демографским и економским трендовима, могуће су две опције за решавање кризе пензијског осигурања:

- усмеравање дела буџетских средстава у фондове обавезног пензијског осигурања са циљем покривања њихових дефицита;
- установљење система финансирања пензија на основу акумулације капитала (потребна је радикална реформа пензијског система).

Публикација Светске банке под називом „Спречити кризу старења – Политика заштите старих и подстицања раста“ из 1994. године представљала је референтну „тачку“ за многе расправе о пензијским реформама, нарочито у постсоцијалистичким земљама.

Начелно посматрано, могу се разликовати **два типа фондираних шема према начину одређивања индивидуалних пензија:**

- **метода прописаног доприноса (енг. *defined contribution*);**
- **метода прописане исплате (енг. *defined benefit*).**

- **Метода прописаног доприноса**

- * пензија се одређује на основу акумулације суме доприноса самог пензијског осигураника (та средства потичу како из обавезног и прописаног доприноса на зараде тако и из приноса на инвестиције)
- * ризик промене стопе прихода од инвестираног капитала пензијског фонда и ризик инфлације после пензионисања у потпуности сноси пензионер (ове неизвесности се могу ублажити предвиђањем гарантованих минималних пензија из обавезног државног фонда или тако што пензионери купују рентне полисе осигуравајућих компанија од дела исплаћених пензијских средстава)

- **Метода прописане исплате**

- * корисник пензије прима пензију чија висина зависи од година осигурања и зараде осигураника у одређеном броју година

- * послодавац сноси део ризика због варирања стопа приноса на инвестирани пензијски капитал

Систем акумулације капитала се заснива на ефикасном инвестирању акумулираних доприноса за пензијско осигурање и на тој основи увећаном капиталу пензијских фондова.

Наведено се испољава као основни проблем приликом преласка са PAYG система на фундирани систем покривања пензија.

У развијеним земљама постоје ризици у фондовском финансирању пензијског система изражени кроз пропадање уложених средстава на тржишту капитала (одсуство сигурности) и негирање принципа солидарности. Такође, дугорочно посматрано израженији проблем, везан је за финансирање пензија осигураника који имају одређени радни стаж, али немају акумулисани капитал.

Пензијско осигурање треба да задовољи три функције:

- 1) функцију штедње;
- 2) функцију прерасподеле дохотка старијим сиромашним члановима заједнице;
- 3) функцију осигурања.

Обједињавање све три функције у систему јавног пензијског осигурања није дало задовољавајуће резултате. Из тог разлога, **предлози за реформом** заснивају се на формирању три стуба од којих се сваки остварује у одвојеном систему осигурања:

- 1) јавно пензијско осигурање;
- 2) обавезно приватно пензијско осигурање;
- 3) добровољно пензијско осигурање.

У земљама у развоју, због немогућности потпуног преласка на приватне пензионе фондове и имајући у виду испољене недостатке јавног пензијског осигурања као реалнија опција се предлаже својеврсна комбинација PAYG система и система акумулације капитала.

Одржив програм реформе морао би да садржи два основна елемента испољена у ревизији постојећих права из пензијског осигурања и у развоју нових институција погодних за личну штедњу за случај пензионисања.

Шема финансирања пензијског осигурања поставила би се на три нивоа (стуба) пензијског система:

- 1) обавезно јавно пензијско осигурање;
- 2) обавезно пензијско осигурање засновано на капиталном покрићу пензијских фондова;
- 3) добровољно пензијско осигурање.

На првом нивоу постојало би обавезно јавно пензијско осигурање засновано на систему текућег годишњег усклађивања доприноса са пензијским расходима. Потребно је редефинисати услове за одлазак у пензију, међусобно уједначити старосне пензије (разликовале би се само по дужини пензијског стажа) имајући у виду трансферну природу ове шеме и снизити стопе доприноса.

Други ниво представљало би обавезно пензијско осигурање засновано на капиталном покрићу пензијских фондова који би били у режиму приватне својине. Овај систем би обезбеђивао допуну основних државних пензија у зависности од износа зарада на које се обрачунавају доприноси. За сваког појединачног осигураника се води посебна евиденција у виду индивидуалног штедно-пензионог плана. Фундирани пензијски план може ефикасно функционисати у условима развијеног тржишта капитала и строге регулације и контроле пословања пензијских фондова.

Трећи ниво представљало би добровољно пензијско осигурање које би се ослањало на премије осигурања било од стране послодаваца било од стране самих запослених.

У оваквом тростубном (трослојном) систему пензијског осигурања свака од ових компоненти пензија усмерена је на различите циљеве: први ниво бави се основном заштитом и вертикалном правичношћу; други ниво олакшава прерасподелу дохотка појединаца искључиво у њихову корист у периоду када не буду радно активни; трећи ниво омогућава изражавање индивидуалних преференција у погледу већих пензијских бенефиција.

Накнаде

Накнаде представљају новију врсту јавних прихода чија је појава условљена потребом решавања одређених економских, урбаних, еколошких и других нефискалних циљева. Ради се о класичној врсти парафискалних прихода.

Накнаде су дестинирани јавни приходи јер представљају административну цену за коришћење добара од општег интереса. Примера ради, накнаде се могу прикупљати на основу коришћења вода, путева, шума, рудног богатства, лековитог фактора, али и за коришћење градског грађевинског земљишта или комуналних добара.

Накнаде омогућавају реализацију принципа корисности. Њихова висина се утврђује у еквивалентном износу према трошковима одржавања и унапређивања употребних својстава коришћених добара.

Накнаде, по правилу, не потпадају директно под регулисање фискалног органа државе, плаћају их само одређене категорије обвезника и не морају да буду приход буџета.

Сукоб пореских закона

Појам двоструког опорезивања

У пореској пракси уобичајена је појава да један порески обвезник, према пореским прописима, плаћа више пореских облика (порез на зараде, порез на имовину, порез на промет) што значи да постоји вишеструко опорезивање. У најширем смислу схваћено, вишеструко опорезивање као генусни појам означава феномене вишекратног опорезивања који се односе на исти порески субјект и/или исти порески објект.

Облици вишеструког опорезивања

- **надопорезивање**
- **кумулирање пореза**
- **двоструко правно опорезивање**

Надопорезивање постоји када један исти порески обвезник, за исти временски период, плаћа два или више истоврсних пореза политичко-територијалним јединицама различитог ранга (нпр. плаћање савезног и републичког пореза на промет).

Елементи надопорезивања су:

- **један порески обвезник,**
- **више истоврсних пореза и**
- **више пореских поверилаца различитог ранга.**

Надопорезивање се може јавити на међународном и на интерном плану. За разлику од двоструког опорезивања које је непожељно, надопорезивање се сматра уобичајеном појавом.

Кумулирање пореза постоји када један исти порески обвезник плаћа за исти временски период, из истог пореског извора, више разноврсних пореза (примера ради, порески обвезник може из свог дохотка истовремено да плаћа порез на зараду, порез на непокретност, порез на промет, царину, што није редак случај).

Елементи кумулирања пореза су:

- један порески обвезник,
- један порески извор и
- више разноврсних пореза.

Кумулирање пореза представља сасвим нормалну појаву тако да није предмет посебног изучавања.

Двоструко правно опорезивање постоји када се на основу прописа двеју пореских власти истога нивоа за исти временски период опорезује истим порезом исти порески субјект или порески објект тако да је пореско оптерећење теже него да га је опорезовала само једна од тих власти.

Елементи двоструког правног опорезивања су:

- **један порески обвезник,**
- **исти порез,**
- **један порески извор,**
- **два пореска повериоца истог нивоа и**
- **двоструко плаћање за исти временски период.**

Двоструко правно опорезивање се, дакле, битно разликује од надопорезивања и кумулирања пореза и то не само у формалном већ и у суштинском смислу. Овакав вид опорезивања се може јавити унутар граница једне државе (**интерно двоструко правно опорезивање**) и у оквиру међународних економских односа (**међународно двоструко правно опорезивање**).

Међународно двоструко правно опорезивање се генерално дефинише као опорезивање пореског обвезника од стране две државе, применом истих или битно сличних пореза, по основу истог предмета опорезивања, у истом периоду времена.

Узроци двоструког опорезивања

Двоструко правно опорезивање настаје као последица сукоба пореских закона. Мобилност пореских обвезника утиче на распростирање пореске обавезе ван националних граница што ствара заинтересованост држава да обухвате укупну економску снагу својих резидената.

Порески обвезник може да буде повезан са пореском влашћу кроз присуство следећих одлучујућих чињеница:

- држављанство,
- резидентство и
- извор.

У највећем броју пореских система уведен је појам „резидента“ чиме је створена могућност за напуштање класичног територијалног принципа у опорезивању и његово базирање на фактичкој, реалнијој основи.

Правно лице је резидент ако је основано или има седиште стварне управе и контроле на територији конкретне државе.

Правно лице је нерезидент ако је основано, има седиште стварне управе и контроле ван територије конкретне државе и остварује добит на њеној територији преко сталне пословне јединице.

Када је реч о **физичким лицима**, са аспекта пореске власти сва лица која живе и привређују на територији једне државе, независно од држављанства, дужна су да плаћају порезе по прописима те државе.

Фискално резидентство се појмовно шире одређује од пребивалишта и представља чињенични а не правни појам.

Код физичких лица се фискално резидентство одређује као место у коме појединац има стално место становања.

Различите државе на различите начине, у својим прописима или у судској пракси, одређују критеријуме приликом одређивања фискалног резидентства.

Уколико неко лице има стално место становања у двема државама, примењује се допунски критеријум за утврђивање пореске јурисдикције.

То лице стиче статус резидента оне државе са којом има ближе личне и привредне односе (тј. у којој је седиште његових животних интереса).

У случају када лице има стално место становања у двема државама, а није могуће одредити у којој има седиште својих животних интереса, као и у случају када лице ни у једној држави нема стално место становања, предност се даје оној држави у којој има тзв. уобичајено место становања (зависи од учесталости боравка у односним државама).

Питања везана за сукоб пореских јурисдикција начелно су регулисана **моделима међународних конвенција о двоструком опорезивању** а ближе уређивање пореских односа са страним елементом предмет је **билатералних уговора између држава о избегавању међународног двоструког опорезивања**.

Фискално резидентство се обично прецизира за одређену фискалну годину. Дужина боравка у том временском оквиру различито се прописује.

Будући да већина савремених пореских система настоји да најширој пореској обавези подвргне и стране држављане који иако немају пребивалиште, фактички бораве на страниј државној територији, за одлучујућу чињеницу сукоба јурисдикција узима се боравиште.

Боравиште је чињенични а не правни концепт и представља место у коме неко лице привремено борави.

Одређивање ширине круга пореских обвезника подложних домаћој пореској јурисдикцији изискује прецизирање фискалног резидентства уз помоћ концепта уобичајеног (редовног) боравишта.

Уобичајено (редовно) боравиште је нови концепт који све више замењује домицил на међународном плану када се ради о опорезивању страних држављана.

Код редовног боравишта, за разлику од домицила, не тражи се вољни елемент али се зато **фактичком елементу** додаје као квалификатив **одређена сталност.** Редовно боравиште, дакле, подразумева боравак на одређеној територији и одређену сталност тог боравака, тј. **ефективно средиште живота и рада.**

У већини савремених пореских система, код одређивања распрострањања пореске обавезе нерезидената, релевантним се јавља извор дохотка (територија) као одлучујућа чињеница сукоба пореских јурисдикција.

Заснивање пореске надлежности на наведеним чињеницама (држављанство, резидентство и извор) доводи у пракси до преклапања субјективног пореског права двеју или више држава.

Најчешће се истовремено примењују резидентство и извор као одлучујуће чињенице.

Таква ситуација указује да међународно двоструко опорезивање у суштини представља сукоб материјалних интереса земаља резидентности и земаља извора око могућности наплате пореских прихода.

Земље у развоју дају предност примени принципа извора у односу на принцип резидентности због фактичке немогућности да одреде доходак и имовину својих резидената у иностранству и да их ефикасно опорезују.

Развијене земље дају предност примени принципа резидентности јер се појављују у улози земаља извозница капитала и то посебно у земље у развоју.

Методе за спречавање двоструког опорезивања

Да би се избегло преклапање субјективних пореских права заинтересоване државе су принуђене да доносе тзв. колизиона правила. Путем колизионих норми представљених у виду националног закона или уговора између две државе предвиђају се правила која одређују меродавно право применљиво на конкретну пореску ситуацију са иностраним елементом.

Правило је да земља резидентства треба да има приоритет у опорезивању.

У случају када су правила о сукобу пореских закона заснована на принципу искључивости, ситуација је релативно јасна и једноставна. Унилатералним мерама, односно уговорима о избегавању међународног двоструког опорезивања се тада искључиво право опорезивања дохотка оствареног у земљи извора даје земљи резидентства.

Ситуација је сложенија ако је земљи извора дохотка дато ограничено право да, паралелно са земљом резидентства, опорезује поједини порески објект. С обзиром на то да је у том случају пореска јурисдикција подељена између две државе, колизионе норме нису довољне да спрече појаву међународног двоструког опорезивања. Тада земља резидентства мора да предузме одређене додатне мере.

У унутрашњем законодавству али и у билатералним пореским споразумима, прописују се, најчешће, два начина за отклањање међународног двоструког опорезивања. То су:

- метода изузимања;
- метода пореског кредита.

- **Метода изузимања**

- * метода изузимања данас има мањи значај у земљама континенталне Европе
- * метода функционише тако што се доходак или имовина који су колизионим нормама препуштени опорезивању у земљи извора, с тим да могућност истовремене пореске јурисдикције земље резидентства није *a priori* искључена, изузимају из пореске основице у земљи резидентства пореског обвезника
- * предности методе изузимања: једноставнија је метода будући да се примењује *ex officio* (порески обвезник не мора да подноси одговарајући захтев надлежном пореском органу у земљи резидентства); метода уважава олакшице које је земља извора дохотка пружила у циљу привлачења страног капитала, тако да земља резидентства не мора да предузима никакве додатне мере којима би спречила да пореска олакшица изгуби свој смисао.
- * недостаци методе изузимања: на известан начин метода нарушава примену принципа светског дохотка, који данас преовлађује у савременим пореским системима; метода олакшава сељење капитала у земље са ниским пореским оптерећењем.

* када је реч о порезу на доходак физичких лица и другим прогресивним порезима, метода изузимања се може појавити у два облика: 1) метода пуног изузимања и 2) метода изузимања са прогресијом. Друга метода је чешће у примени и подразумева поступак код кога земља резидентства изузима доходак остварен у земљи извора али, да би се елиминисала привилегија по основу дејства прогресивних пореских стопа, такав доходак се узима у обзир приликом одређивања пореске стопе која ће се применити на остатак дохотка.

- **Метода пореског кредита**

- * метода пореског кредита преовлађује у међународним пореским споразумима
- * путем ове методе држава резидентства проширује границе своје пореске јурисдикције испољавајући на тај начин спремност да опорезује оне пореске објекте које резидентни обвезници имају у иностранству
- * применом методе пореског кредита државе се ефикасније супротстављају покушајима обвезника да минимизирају пореске обавезе путем сељења капитала у земље са повољнијим пореским третманом
- * поступак елиминисања међународног двоструког опорезивања одвија се у две фазе: 1) држава резидентства укључује у пореску основицу светски доходак, односно имовину резидентног пореског обвезника не водећи рачуна о поступцима које предузима земља извора; 2) **порез плаћен у земљи извора истиче се као порески кредит** на рачун пореза утврђеног у земљи резидентства.
- * ефекат двоструког опорезивања се, сходно напред описаним фазама, накнадно отклања и то увек на захтев обвезника

- * **метода пореског кредита** се, у међународној пракси, јавља у **две варијанте**: пуни кредит – постоји у ситуацији када је обрачунати порез у земљи резидентства умањен за цео износ пореза који је плаћен у земљи извора дохотка; обичан кредит – порез плаћен у иностранству може се истаћи као кредит на рачун пореза утврђеног у земљи резидентства само до износа који би се у земљи резидентства, имајући у виду њене пореске прописе, могао приписати дохотку, односно имовини у иностранству (ова метода се примењује и у Републици Србији).
- * **предности** методе пореског кредита: метода обезбеђује једнакост у опорезивању свих лица која подлежу неограниченој пореској обавези по начелу светског дохотка; ефикаснија је метода када је у питању спречавање пореске евазије јер пореском обвезнику намеће обавезу да потпуно и тачно наведе свој доходак у пореској пријави ради признавања пореског кредита.
- * **недостаци** методе пореског кредита: при њеној примени присутна је немогућност земље резидентства да предвиди пореске приходе будући да она не располаже подацима о мерама фискалне политике које ће предузети земља извора у датој фискалној години; имплементација ове методе је сложенија како за пореску администрацију, тако и за пореске обвезнике.

У међународној пореској пракси искристалисала су се мишљења да би метода (обичног) пореског кредита требало да се примењује само уколико су разлике у висини пореског оптерећења између две државе врло изражене. У ситуацији када су разлике у висини пореског оптерећења мале, метода изузимања са прогресијом, нарочито због своје једноставности, била би прихватљивије решење за отклањање двоструког опорезивања.

Мере за спречавање двоструког опорезивања

- **Једностране (унилатералне) мере**
- **Међународне мере у виду мултилатералних и билатералних уговора**

Једностране (унилатералне) мере показују се у пракси недовољним да отклоне све неповољне последице двоструког опорезивања и то како **због њиховог ограниченог дејства**, тако и **због тога што не воде довољно рачуна о пореским стимулацијама које одређена земља даје у циљу привлачења страног капитала.**

Мултилатерални уговори се, такође, нису показали као најадекватнији инструмент због тешкоћа у примени, имајући у виду велике разлике у пореским законодавствима и економским системима земаља које су такве уговоре закључиле.

Међународно искуство и пракса су потврдили да се путем билатералних уговора најефикасније решава проблем међународног двоструког опорезивања (јер се, по правилу, односе на порезе на доходак и на порезе на имовину). Ови уговори отклањају проблем двоструког опорезивања тако што, применом договорених решења, одређују да код појединих врста дохотка и имовине, право опорезивања припада само једној од држава уговорница (држави резидентности или држави извора) или предвиђају деобу права опорезивања, уколико ни једна од њих није спремна да одустане од свог права опорезивања.

Примарни циљ уговора јесте заштита резидената држава уговорница од двоструког опорезивања које дестимулативно делује на међународно пословање и инвестирање.

Остали циљеви уговора су: борба против међународне пореске евазије; стимулисање страних инвестиција; обезбеђење пореске стабилности и сигурности при доношењу инвестиционих одлука; обезбеђење уравнотежене поделе пореских прихода; обезбеђење пореске неутралности; обезбеђење примене принципа пореске недискриминације; успостављање и развијање сарадње пореских администрација; смањење тешкоћа и трошкова у вези са извршењем пореских обавеза; реализација спољно-политичких циљева и интереса.

Билатерални уговори о избегавању међународног двоструког опорезивања након ратификације постају саставни део унутрашњег правног поретка и имају приоритет у примени једино ако унилатерална мера не пружа барем исту олакшицу као и билатерална.

Основ за закључивање билатералних уговора чине међународни стандарди и критеријуми предвиђени решењима Модел-конвенције ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине (из 1963. године, односно из 1977. године са каснијим модификацијама). Од 1992. године измењен је и њен назив у Модел-конвенцију о порезима на доходак и на имовину што указује да се у њој уређују и друга питања а не само избегавање двоструког опорезивања. Последња ревидирана Модел-конвенција ОЕЦД је из 2017. године.

Група пореских експерата Уједињених нација израдила је 1980. године **Модел-конвенцију УН о двоструком опорезивању између развијених земаља и земаља у развоју** (она задржава паралелну примену принципа резидентства и принципа извора дохотка, али у појединим решењима, за разлику од Модел-конвенције ОЕЦД, примат даје принципу извора).

У циљу заштите позитивног дејства пореских стимулација ради привлачења страног капитала, многе земље настоје да друга држава уговорница, на билатералној основи, прихвати предложено решење у виду ***tax sparing credit***. Ова клаузула се уговара у пореским споразумима између земаља-извозница капитала и земаља-увозница капитала. Суштина је у томе да држава уговорница резидентном предузећу одобрава као одбитак од свог пореза не само износ пореза стварно плаћен у земљи извора већ и износ пореза који би био плаћен да пореска олакшица није била пружена у другој држави уговорници.

Решавање спорова у вези са применом међународних пореских уговора

Модел-конвенција ОЕЦД о порезима на имовину и на доходак предвиђа размену пореских информација и узајамну помоћ, као и поступак заједничког договарања (укључујући и поступак арбитраже као продужетак поступка заједничког договарања).

На нивоу Европске уније, као допуна постојећој Арбитражној конвенцији, усвојена је 2017. године Директива о механизмима решавања пореских спорова насталих двоструким опорезивањем, са ширим делокругом примене, осим усклађивања добити између привредних друштава различитих држава чланица коришћењем трансферних цена које нису у складу са начелом непристрасне трансакције (ове државе морају имплементирати Директиву у своја национална законодавства до 30. јуна 2019. године).