

Др Милева Анђелковић*
Редовни професор Правног факултета,
Универзитет у Нишу

ОРИГИНАЛНИ НАУЧНИ ЧЛАНАК
doi:10.5937/zrgfni1776595A

UDK: 336.22

Рад примљен: 01.10.2017.

Рад прихваћен: 30.11.2017.

ИЗАЗОВИ САВРЕМЕНИХ ПОРЕСКИХ РЕФОРМИ**

Апстракт: Предмет анализе у раду јесу изазови са којима се суочавају државе у спровођењу пореских реформи у данашњим кризним условима. Усклађивања са глобализацијом економских токова воде снижавању стопа пореза на добит корпорација и граничних стопа пореза на доходак за најбогатија лица. Због очувања нивоа прихода, порески терет се сразмерно пребацује на порезе на потрошњу. Измене пореске структуре праћене су јачањем превентивне компоненте деловања пореских администрација. На међународном нивоу, повећава се број држава које се укључују у процесе размене пореских информација и успостављање општеприхваћених правила у домену сузбијања штетне пореске конкуренције. Најновији изазов повезан је са покушајима реформисања међународног опорезивања добити мултинационалних компанија (BEPS).

Кључне речи: пореске реформе, пореска конкуренција, размена пореских информација, побољшани односи опорезивања, BEPS.

* mevi@prafak.ni.ac.rs

** Рад је резултат истраживања на пројекту “Заштита људских и мањинских права у европском правном простору” који финансира Министарство просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије под бројем 179046 Д

1. Увод

Порески системи се реформишу под утицајем глобализације економских и финансијских токова и ширења електронског пословања, потребе спречавања губитака пореских прихода као и интензивније борбе против међународне пореске евазије и агресивног пореског планирања мултинационалних компанија. Пореске промене у већој мери се одвијају у индустријски развијеним државама. Прекретница у развијању међународних пореских односа наступа избијањем светске финансијско-економске кризе 2008–2009. године што је моћним међународним организацијама (ОЕЦД, Г20, ММФ) пружило прилику да покрену процес међународне пореске сарадње у виду размене пореских информација. Државе још увек настоје да сачувају националне пореске суверенитете, међутим, прихватањем глобално наметнутих пореских стандарда од стране ОЕЦД-а, *de facto* се саме одричу одређених фискалних овлашћења на својим територијама.

Савремене реформе пореских система настају као одговор креатора пореских политика на више унутрашњих и међународних изазова. Велики број држава (углавном развијених) је у последњих тридесет година снизио стопе пореза на добит и граничне стопе пореза на доходак што се одразило на њихове фискалне ефекте. Недостатак пореских прихода пореске власти су настојале да надокнаде повећањем финансијске улоге пореза на потрошњу. Проблеми у вези са заштитом животне средине поново су скренули пажњу развијених земаља на коришћење еколошких пореза. Финансијска криза из 2008–2009. године оживела је иницијативу о увођењу пореза на валутне трансакције у циљу смањивања спекулативних финансијских активности и успостављања стабилности међународног финансијског система. Либерализација трговинско-финансијских токова и интензивна дигитализација пословних трансакција и јавних послова створили су значајне изазове деловању пореских администрација. Без знатнијих измена њихових законских овлашћења, у пореску процедуру се уносе другачији, нетрадиционални начини решавања проблема и тешкоћа у раду, пре свега са великим пореским обвезницима са нагласком на превентивну компоненту деловања.

Највећи изазов са којим су државе суочене у домену међународних пореских односа јесте интензивирање процеса размене информација између националних пореских администрација и фискална транспарентност. Разлике (неусклађености) у националним пореским законодавствима искоришћавају моћне мултинационалне компаније успевајући да максимално смање укупан порески терет, или чак да не буду опорезоване,

што је иницирало потребу за успостављањем међународних правила у домену сузбијања штетне пореске конкуренције. Због агресивног пореског планирања ових економски веома снажних субјеката, све чешће се чују захтеви за дефинисањем и применом општих пореских мера антибузивног и антиевазивног законодавства на нивоу ЕУ. Најновији пројекат ОЕЦД-а (BEPS) усмерен је на решавање проблема порески неприхватљивог понашања мултинационалних компанија са циљем укључивања што већег броја држава у процесе међународне пореске сарадње.

2. Снижавање пореских стопа као одговор на глобализацију савремених економија

Од краја 80-их година прошлог века у развијеним индустријским државама започиње процес снижавања стопа пореза на доходак и пореза на добит под утицајем либерализације и повезивања тржишта, што је олакшало међународну мобилност капитала и значајно повећало прекограничне трансакције. Америчка пореска реформа из средине 80-их година прошлог века дала је замах прихватању и реализацији такве иницијативе у великом броју земаља. У овом периоду, у многим земљама ОЕЦД-а маргинална стопа пореза на доходак износила је више од 65%, док је највиша стопа пореза на добит ретко била испод 45% (Brys, Matthews, Owens, 2011: 3). Снижавање пореских стопа код непосредних пореза било је у складу са постављеним циљевима пореских реформи у правцу веће алокативне ефикасности и јачања хоризонталне правичности.

Капиталу ослобођеном од националних стега биле су потребне нове дестинације, пре свега у пореским оазама и офшор центрима. Сви ови напори били су, у суштини, срачунати на остварење што већих неопорезованих профита ван домаћаја резидентних држава. Већина економиста је ово снижавање стопа пореза на добит корпорација објашњавала штетном пореском конкуренцијом. Овакав тренд не би требало мешати са политиком снижења стопа у земљама у развоју и у транзицији које су желеле да пореском конкуренцијом привуку стране инвестиције.

Снижавање пореских стопа уз ширење пореских основица донекле се наставило и касније као одговор на финансијско-економску кризу, препоручено од стране међународних организација, као ефикасан пут подстицања економског раста и повећања пореских прихода. У суштини, ради се о владајућој економској филозофији да „добар“ порески систем мора снизити порески терет богатима и међународно мобилном капиталу и одступити од коришћења пореске политике као активног инструмента економског управљања (Steinmo, 2003: 226).

Нажалост, тако оријентисана пореска политика резултирала је израженијим социјалним раслојавањима у савременим друштвима јер су богати постали још богатији не доприносећи у одговарајућој мери општем добру. Разрешење класичног *trade-off*-а између економске ефикасности и правичности тешко је оствариво у пракси, тако да ће примат у реализацији једног или другог фундаменталног принципа опорезивања, у суштини, зависити од политичке оријентације странке (или коалиције странака) на власти.

3. Привлачност опорезивања потрошње у савременим кризним условима

Снижавање стопа пореза на доходак и добит има за последицу постепено реструктурирање пореских система, јачањем финансијске улоге пореза на потрошњу, посебно пореза на додату вредност (ПДВ). Привлачност овог пореског облика за савремене пореске власти је разумљива имајући у виду његову велику финансијску издашност. О томе говори и податак да је преко 150 земаља, различитог нивоа економске развијености, увело ПДВ током протекле три деценије. Јача усмереност ка опорезивању потрошње одраз је и старе теоријско-политичке дилеме о томе шта је боље опорезовати – доходак или потрошњу? Дефинитивног одговора на ово увек актуелно питање нема. Постоје и аутори који тврде да је опорезивање потрошње (дефинисано као приход умањен за штедњу) пут за будућност, што се повезује са старијом идејом о одбацавању корпоративног опорезивања, јер оно води двоструком опорезивању прихода (Ришар, 2008: 146). Према теорији економског раста, то је ефикаснији начин опорезивања занемарујући притом његову основну негативну особину у виду неправично расподељеног пореског терета на широке слојеве становништва. После избијања светске финансијске кризе из 2008–2009. један број држава је био принуђен да повећа стандардну и/или снижену стопу ПДВ-а. То је послужило као један од важних инструмената фискалне консолидације како би се, с једне стране, повећали порески приходи, а с друге стране омогућило ниже опорезивање прихода од рада (тзв. фискална девалвација).¹ Треба имати у виду да се свако смањење пореза на капитал у односу према дохотку од рада може сматрати кораком ка опорезивању потрошње. Чини се оправданом бојазан неких истакнутих пореских теоретичара да дугорочно снижавање стопа пореза на доходак и добит уз генерално окретање од опорезивања капитала и богатих лица ка мање мобилним пореским обвезницима и изворима (потрошња и рад)

1 Видети више о томе у раду: Анђелковић, М. (2013). Привлачност ПДВ у контексту економске кризе. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. Бр. 64. 1–14.

озбиљно ремете пореске структуре, док пореске системе широм света чине регресивнијим (Leviner, 2014: 218).

4. Еколошки порези као одговор на изазове заштите животне средине

Опорезивање ради остварења циљева заштите животне средине новијег је датума. У теоријском смислу, оправдање се налази у постојању негативних екстерналија, односно штетних спољних ефеката у животној средини што води нарушавању животних закона у природи. Угрожавање животних услова све више забрињава државе које настоје да „екологизирају“ пореску политику али су национални напори недовољни и неефикасни па се решења траже и на глобалном плану, у виду закључивања различитих конвенција и предлога о увођењу глобалних еколошких пореза (порез на угљен-диоксид, порез на ваздушни саобраћај).

У финансијском смислу, еколошки порез је један од мање издашних пореза имајући у виду његову основну сврху промене понашања пореских обвезника (загађивача). Главни проблем код увођења овог пореза јесте одређивање његовог оптималног износа тако да би висина стопе требало да зависи од могућности супституције пореског објекта и од актуелног техничког степена развоја друштва (Лончарић Хорват, 2011: 635). Поред интернализације спољних ефеката, у теорији јавних финансија се сматра да еколошки порези могу имати подстицајну и фискалну улогу. Према начелу фискалне неутралности, очекивани пораст прихода по основу еколошких пореза требало би да буде праћен смањењем прихода по основу осталих дисторзивних пореза, чиме се постиже феномен „двоструке дивиденде“. Укратко, претпоставља се да еколошки порези могу обезбедити како побољшани квалитет животне средине тако и бољи порески систем. Међутим, према неким ауторима, такво очекивање можда и није оправдано јер увођење еколошких пореза, уз већ изражене дисторзије, може их само погоршати. Резултат који произлази из новије литературе јесте да овај ефекат може лако превагнути над добицима у ефикасности од смањења стопа на постојеће порезе (Oates, 1995: 916). Најзначајнији облик еколошких пореза јесте порез на угљен-диоксид и најшире је заступљен у скандинавским државама. Проблеми заштите животне средине имају изражену глобалну димензију која се одражава кроз усвајање међународних конвенција о смањењу штетне емисије угљен-диоксида. Посебно је важно да САД, као један од највећих загађивача животне средине, нису потписале нити ратификовале Кјото протокол, који је ступио на снагу 2005. године (Bird, 2014: 19). У међувремену су

одржаване климатске конференције, али без неког суштинског значаја, с тим да је одлуком из Дурбана продужено важење Протокола из Кјота до 2018. године.

5. Изазови опорезивања финансијских трансакција

У развијеним економијама финансијски сектор се развио до огромних размера у односу на реални сектор али његово опорезивање и даље је неадекватно таквој економској снази. Либерализација и дерегулација финансијских тржишта пружиле су неограничени простор за различите врсте трансакција, често и спекулативних, и ван домаћаја националних пореских власти. Џејмс Тобин је 1978. године предлагао увођење пореза на међународне валутне трансакције, као средство за успоравање прекограничног кретања спекулативног капитала и спречавање криза валутних курсева. Он је још тада истицао да је основни проблем за националне економије „превелика“ мобилност приватног финансијског капитала. Међутим, његова идеја није изазвала већу пажњу креатора економске политике све до избијања последње финансијске кризе 2008–2009. године (Родрик, 2013: 101). У покушајима да опорезују финансијске трансакције у посткризном периоду најдаље су отишле земље чланице ЕУ. Европска комисија је 2011. године предложила план о примени европског пореза на финансијске трансакције са главним циљевима да финансијски сектор плати свој део трошкова кризе, да се финансијске институције обесхрабре од предузимања претерано ризичних активности и, наравно, да се повећају приходи. Предлог није једногласно прихваћен, тако да је почетком 2013. године Европска комисија изашла са новим предлогом овог пореза за 11 земаља чланица на основу тзв. процедуре “побољшане сарадње” (Лакић, 2013: 57). Још увек није постигнут потпуни споразум о важним питањима као што су обухват пореза нити о расподели прихода, јер се неке државе веома противе усмеравању било каквих прихода у буџет ЕУ. Време ће показати шта ће остати од оригиналне верзије пореза, али једно је сигурно: поменути предлог пре је представљен као начин повећања прихода него као инструмент обесхрабривања спекулативних трансакција. Озбиљније разматрање опорезивања финансијског сектора, без сумње, ће бити актуелно у наредним годинама, због потенцијалних опасности недовољне и неадекватне регулисаности овог, све значајнијег, сегмента светског тржишта. На данашњем степену међународне сарадње, већа је политичка подршка предузимању координираних активности за усвајање међународне финансијске регулативе (правила Базелског комитета) него за глобално опорезивање финансијског сектора (Кеен, 2011: 20).

6. Функционисање пореских администрација у глобализованом окружењу

Пореске администрације данас функционишу у сложеном окружењу које намеће и одређене промене у начинима њиховог рада. Не одричући се традиционалне контролне и репресивне функције, посебна пажња се усмерава на превентивну компоненту у управљању пореском сагласношћу (Owens, 2014: 16). Ради се о покушајима изградње побољшаних односа са пореским обвезницима (за сада углавном великим), ефикаснијем управљању пореским ризицима и обесхрабтивањем агресивног пореског планирања. Кључни елемент у том приступу јесте услужна оријентација ка пореским обвезницима и њихов клијентски третман. Од „основног односа“ (*base relationship*) пореске администрације економски развијених земаља граде „побољшани однос“ опорезивања (*enhanced relationship*), са циљем успостављања и одржавања поверења са пореским обвезницима. На таквим променама инсистира ОЕЦД у циљу подстицања побољшане пореске комуникације као начина управљања пореским последицама економске кризе и повећаних захтева за решавањем проблема агресивног пореског планирања.² Концепт побољшаних пореских односа заснива се на транспарентности и сарадњи, уз сагласност обвезника да тачно и потпуно информише пореску администрацију о могућим пореским ризицима у пословању (нпр. трансферне цене) и достави потребне чињенице о томе. Заузврат, пореска администрација ће настојати да благовремено пружи информације о пореским последицама планиране трансакције чиме ће обезбедити обвезнику сигурност и предвидљивост у извршавању пореских обавеза, не само по слову него и у духу закона (Owens, 2012: 517). Концепт побољшаних односа, по мишљењу неких аутора, тиче се промене понашања њихових субјеката у смислу успостављања узајамног поверења и постизања правне сигурности, уз избегавање непотребних пореских ризика (Roch, 2012: 22–23).

Разлог за диференцирани приступ пореским обвезницима налази се у томе што бројни привредни субјекти имају различите потребе у погледу услуга, помоћи и инструкција и самим тим показују различите типове пореских ризика. Зато се развијене пореске администрације структурно организују на основу тзв. „сегментације тржишта“, усмеравањем активности на поједине категорије обвезника, имајући у виду њихов финансијски потенцијал. У оквиру ОЕЦД-а се сматра да такав приступ омогућава боље разумевање потреба обвезника и ризика за порески систем. Неки порески

2 Више о томе: OECD (2013). Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, Retrieved 5. September 2015, from <http://www.oecd.org/ctp/administration/co-operative-compliance.htm>

практичари виде у томе могућности да се са ограниченим ресурсима не само повећају порески приходи него и смање трошкови плаћања пореза савесних пореских обвезника (D'Ascenzo, 2015: 90). У развијању овог новог приступа предњаче Аустралија („*cooperative compliance*“) и Холандија („*horizontal monitoring*“). Основна идеја је да треба помоћи оним обвезницима који желе да уредно плаћају порезе док би упорне пореске утајиваче требало подвргнути контролама и строжем кажњавању (Owens, 2014: 19). Користећи сазнања финансијске психологије, порески органи могу добити бољи и дубљи увид у разноврсне реакције пореских обвезника које ће уградити у своје стратегије деловања. Концепту “побољшаних односа” опорезивања требало би да допринесе и алтернативно решавање пореских спорова коришћењем медијације и других приступа уређивања спорних пореских ситуација. Ова могућност је за сада допуштена у мањем броју држава, углавном великим пореским обвезницима, па с обзиром на њихову финансијску и политичку моћ постоји оправдана бојазан од “приватизације” процеса опорезивања.

7. Изазови наметања фискалне транспарентности и ефикасније међународне размене пореских информација

На међународном плану све већи број држава се укључује у процесе међународне размене пореских информација. Званично објашњење ОЕЦД-а тиче се решавања проблема међународне пореске евазије и агресивног пореског планирања и убирања додатних прихода од стране резидентних држава (*A Step Change in Tax Transparency*, 2013: 5). Извесно је да ће ови процеси донети користи појединим државама. Међутим, убрзано подстицање одређених активности у овом домену има неке друге, не тако очигледне циљеве. У позадини ових процеса међународне пореске сарадње налази се прикривена тежња за пореском хармонизацијом, потпуном контролом економских и финансијских токова у свету, ограничавањем националних фискалних суверенитета постављањем глобалних пореских стандарда уз убеђивање држава да је то у њиховом најбољем интересу.³

Званичне активности на овом плану започињу са Извештајем ОЕЦД-а о штетној пореској конкуренцији, објављеним 1998. године (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*), којим се захтевало да пореске оазе и офшор центри започну процесе међународне размене пореских информација на захтев. У оквиру ОЕЦД-а се 2000. године формира Глобални форум о

³ Самим тим што је међународна размена пореских информација проглашена за политички приоритет од стране Г20, ОЕЦД, УН, ЕУ, значи да је она јако важна у смислу дефинисања глобалних пореских оквира.

фискалној транспарентности и размени информација у пореским стварима који формулише глобалне стандарде пореске сарадње⁴, усвајањем Модел споразума о размени пореских информација 2002. године. У складу са тим, ревидира се чл. 26 Модел конвенције ОЕЦД-а о опорезивању дохотка и имовине са циљем прихватања наведених стандарда крајем 2014. године. Битна новина је да домаћи интерес и банкарска тајност више нису разлози за одбијање размене пореских информација на захтев. На априлском скупу у Лондону 2009. године, Г20 је самовољно прогласила да је дошао крај банкарској тајности. У литератури се овај догађај оцењује као прекретница у домену међународне пореске сарадње (Oberson, 2013: 21). После финансијске кризе повећава се број држава које закључују билатералне споразуме о размени пореских информација, ван формалних путева, традиционално примењиваних приликом преговарања о билатералним споразумима о избегавању двоструког опорезивања (Stewart, 2012: 162). Многе државе су „добровољно“ прихватиле фискалну транспарентност како не би биле сматране као некооперативне јурисдикције (Pistone, 2013: 219). У циљу убрзавања и укључивања свих држава у процесе међународне размене пореских информација, ОЕЦД и Савет Европе усвајају 2010. године Протокол уз Мултилатералну конвенцију о узајамној административној помоћи у пореским стварима⁵ (закључена још 1988. године) са применом од 1. 6. 2011. године. Исте године, САД доносе Закон о опорезивању рачуна домаћих држављана у иностранству (*FATCA*) којим обавезују све финансијске посреднике у свету да америчкој пореској администрацији достављају податке о приходима америчких клијената. У оквиру ОЕЦД-а, током 2014. године, постиже се сагласност о успостављању аутоматске размене финансијских информација као свеопштег стандарда у међународној пореској сарадњи. *De facto*, под видом борбе против међународних пореских превара крије се интерес најмоћнијих људи света за потпуном контролом глобалних финансијских токова, на шта указује све интензивније деловање важних међународних организација у правцу убрзавања овог процеса.

4 Неки аутори доводе у питање ваљаност (оправданост) глобалног карактера стандарда међународне размене пореских информација имајући у виду непотпуну легалну заштиту права пореских обвезника. Више о томе: Dourado, A.P. (2013). Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies. *EUI Working Paper RSCAS 2013/11*. www.eui.eu/RSCAS/Publications/
5 Вид.: Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2010.

8. Изазови спречавања штетне пореске конкуренције

Уобичајена је пракса у међународном пословању да државе користе повољније пореске режиме у циљу привлачења инвестиција и мобилног капитала који, скоро без икаквих ограничења, прелазе националне границе. Оно што је легитимни фискални интерес националних држава, последње две деценије се од стране ОЕЦД-а и ЕУ проглашава штетном и нелојалном пореском конкуренцијом. Постоји широко распрострањено уверење у пореској теорији и пракси да привлачење страних инвестиција путем снижавања стопа пореза на добит (познато као “трка до дна”) може угрозити интегритет пореских система (Devereux, Vella, 2014: 3), због чега се морају поставити и прихватити одређена правила на ширем плану. ЕУ предњачи у промовисању фер пореске конкуренције. Од 1998. године почиње да се примењује Кодекс понашања за опорезивање пословних активности (*Code of Conduct in Business Taxation*) на европском тржишту. То није правно обавезујући документ, али постоји политичко обавезивање држава чланица да уклоне пореске одредбе које нарушавају фер пореску конкуренцију у националним законодавствима. У самом Кодексу су наведени критеријуми који служе за квалификацију мера које се сматрају неправичним. Треба нагласити да ЕУ почиње да поставља повећане захтеве и земљама које нису њене чланице. Њихово (не)пристајање на стандарде Глобалног форума о транспарентности и размени пореских информација, као и оне постављене у ЕУ Кодексу о понашању, одразиће се у заједничком поступању земаља чланица ЕУ према њима у будућности (*Platform for Tax Good Governance*).

За разлику од ЕУ, ОЕЦД покушава да реши овај проблем на ширем, међународном плану усвајањем 1998. године Извештаја о штетној пореској конкуренцији. У њему су тачно дефинисани критеријуми који су коришћени у препознавању штетне пореске конкуренције и на крају је наведен низ препорука како би се ефикасно могло борити против такве појаве. Противљење САД допринело је слабљењу ове иницијативе ОЕЦД-а да регулише међународну пореску конкуренцију (Eccleston, 2011: 19). Она је касније оснажена прихватањем новог пројекта *BEPS*-а који захтева обавезну спонтану размену правила о неправичним пореским режимима и њихову примену водећи рачуна о транспарентности и суштини трансакција и пословних активности (*Action 5 BEPS*).

9. Дефинисање општих антиевазивних и антиабузивних мера

Разлике у националним пореским системима пружају широке могућности мултинационалним компанијама за међународно пореско планирање.⁶ Због агресивне природе овог процеса велики број држава је развио одређене заштитне механизме. Они су или генералне природе, у циљу спречавања сваке злоупотребе пореског законодавства, или су усмерени на специфичне аранжмане и шеме који се обично користе ради избегавања пореза. Опште антиабузивно законодавство (*GAAR*) јавља се као важно оруђе које порески органи и судови могу да користе у случајевима спречавања *претераних* пореских злоупотреба где се процењује стварна суштина трансакције. Због значаја овог феномена, последњих година су се чули захтеви у међународној пореској јавности за његовим јединственим третманом на мултинационалном нивоу, нпр., у вези са хибридним аранжманима. Ради се о искоришћавању неусклађености пореских система у погледу правне квалификације и пореског третмана инструмената, субјеката и трансфера, што се често злоупотребљава и користи за избегавање плаћања пореза.

ОЕЦД посвећује посебну пажњу у оквиру *BEPS* пројекта, не само хибридним аранжманима него и јачању *CFC (controlled foreign corporations legislation)* правила, ограничењу одбитака порески мотивисаних исплата камата и других финансијских плаћања и превенцији злоупотребе пореских споразума. Европска комисија је позвала државе чланице да размотре увођење заједничког *GAAR-a* који би се подједнако примењивао у међусобним односима али и у ситуацијама са трећим земљама. У Препоруци из 2012. године (*Recommendation on Aggressive Tax Planning*) изложен је у главним цртама хармонизовани ЕУ приступ најагресивнијим врстама пореске евазије. Формулација предложеног *GAAR-a* заснива се на познатој одлуци Европског суда правде у случају *Cadbury Schweppes* (CJEU 2006b) где се за примену националног општег антиабузивног законодавства захтева „потпуна артифицијелност аранжмана“, тј. оних којима недостаје економска суштина и који имају за циљ искључиво избегавање плаћања пореза (Gadžo, Klemenčić, 2014: 287).

⁶ Коришћење софистицираних трансакција у међународном пословању може имати за резултат нежељене последице, као што су двоструко неопорезивање, двоструки порески одбици, артифицијелно остварење страних пореских кредита и др.

10. Изазови у вези са међународним усаглашавањем правила о опорезивању мултинационалних компанија

Најновији пројекат ОЕЦД-а из 2013. године (BEPS)⁷ (уз политичку подршку Г20) званично је усмерен на спречавање ерозије пореске основице и вештачко пребацивање профита у земље са ниским порезима. Такво пореско планирање мултинационалних компанија може довести до двоструког неопорезивања чиме се ремети конкурентност на међународном тржишту и нарушава интегритет националних пореских система. Имајући у виду значај овог феномена за економски развијене земље, ОЕЦД убрзо израђује амбициозан и свеобухватан план за спровођење *BEPS-a*.⁸ Од држава се очекује да испитају како њихови национални порески закони доприносе *BEPS-у* и да осујете коришћење међународних и домаћих пореских правила од стране мултинационалних компанија у циљу смањења укупних пореских обавеза артифицијелним пребацивањем профита у јурисдикције са ниским порезима. По природи и ширини дејстава, *BEPS* захтева координиране активности нарочито у домену домаћих законодавних мера. У документу се истиче да државе задржавају своје пореске суверенитете а договорене мере могу бити примењене на различите начине под условом да нису у противречности са њиховим међународним законским обавезама (*Explanatory Statement*, 2014: 3). Акциони план предвиђа преиспитивање неколико кључних области међународних пореских правила. У фокусу међународног интересовања јесу системи пореза на добит корпорација које треба модификовати кроз правила о неутралисању хибридних аранжмана, јачање *CFC* правила и ограничавање ерозије основица путем одбитака камата и других финансијских плаћања унутар групе компанија. Следећа област провере тиче се постојећих међународних пореских правила о пореским споразумима, сталном месту пословања и трансферним ценама, како би се утврдило да ли се профити опорезују тамо где су обављене економске активности и где је створена вредност. Посебна пажња је посвећена транспарентности, укључујући општи образац за сврхе извештавања компанија о расподели профита и пореза. Очекује се и већа сарадња влада у погледу узајамног обавештавања о издатим пореским правилима мултинационалним компанијама. ОЕЦД ће, у циљу што брже примене свих смерница и активности из Акционог плана, развити мултилатерални инструмент за заинтересоване државе како би се измениле постојеће мреже њихових билатералних пореских

7 OECD (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/1787/9789264192744-en>

8 OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

споразума.⁹ Према се у документу наводи да је *BEPS* иницијатива, у суштини, усмерена на затварање неких празнина уместо преиспитивања фундаменталне структуре међународног пореског система, имајући у виду да захвата многе области, могло би се закључити да се ради о наставку активности спречавања штетне пореске конкуренције са крајњим циљем хармонизације правила опорезивања мултинационалних компанија и другачијом расподелом права опорезивања.¹⁰ На такав закључак упућују предложене препоруке за документацију о трансферним ценама и извештавањима по земљама, које уобличавају шире извештајне захтеве који иду далеко изван онога што се тражи у сврхе пореске наплате (*Action 13 BEPS*). Остаје отворено питање: шта је прави циљ *BEPS*-а?

11. Закључак

Током последњих неколико деценија уочавају се веома значајне промене у савременим пореским системима. Пореске реформе се спроводе као одговор на изазове са којима се државе суочавају како у националним оквирима тако и у међународним пореским односима. Некада се те промене одвијају сагласно интересима држава а некада су им наметнуте од стране моћних међународних организација. Изазови савремених пореских реформи повезани су са континуираним снижавањем стопа пореза на доходак и пореза на добит, широм применом пореза на потрошњу, проблемима опорезивања електронског пословања и увођења еколошких пореза и пореза на финансијске трансакције, уз развијање алтернативних приступа функционисању пореских администрација. Наведена кретања на националним нивоима недвосмислено потврђују да слаби значај принципа *ability-to-pay* као фундаменталног правила за моделирање савремених пореских система. На међународном плану, убрзава се процес међународне размене пореских информација, ради се на креирању правила о ограничавању штетне пореске конкуренције, чине се покушаји дефинисања општег антиевазивног законодавства, за сада, макар на регионалном нивоу (предлози у оквиру ЕУ), покренут је пројекат спречавања ерозије пореске основице и вештачког пребацивања профита у земље са благим пореским режимима. Све наведене промене у савременим пореским системима указују на преформулисање постојећих

⁹ OECD (2014). *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219250-en>

¹⁰ О могућим променама у систему корпоративног опорезивања погледати у: Devereux, M., Vella, J. (2014). Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21 century? *Oxford University Center for Business Taxation WP 14/25*. 1–21.

и оријентацију ка утврђивању општеприхваћених међународних пореских правила.

Литература

Анђелковић, М. (2013). Привлачност ПДВ у контексту економске кризе. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. бр. 64. 1–14.

Bird, R. (2014). Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality. *International Center for Public Policy Working Paper Series*. Paper 4. Retrieved 31, August 2015, from <http://scholarworks.gsu.edu/icepp/4>

Brys, B., Matthews, S., Owens, J. (2011). Tax Reforms Trends in OECD Countries. *OECD Taxation Working Papers*. No.1. OECD Publishing. pp. 1-16. <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0xxmz8t-en>

D'Ascenzo, M. (2015). Global Trends in Tax Administration. *Journal of Tax Administration*. Vol. 1. No. 1. 81–100 Retrieved 5, Septembre 2015, from jota.website/article/view15/30

Devereux, M. P., Vella, J. (2014). Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21 century? Oxford University Centre for Business Taxation. WP 14/25. 1–21.

Eccleston, R. (2011). Revolution or Evolution: Sovereignty, the Financial Crisis and the Governance of International Taxation. *Journal for Applied Law and Policy*. 13–24.

OECD (2014). Explanatory statement. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement

Gadžo, S., Klemenčić, I. (2014). Time to stop avoiding tax avoidance issue in Croatia? A proposal based on recent developments in the European Union. *Financial Theory and Practice*. 38 (3). 278–302.

Keen, M. (2011). Rethinking the Taxation of the Financial Sector. *CESifo Economic Studies*. Vol. 57. 1–24. doi:10.1093/cesifo/ifq019

Leviner, S. (2014). The Intricacies of Tax and Globalization. *Columbia Journal of Tax Law*. Vol. 5. No. 2. pp. 207–227. Retrieved 2, September 2015, from <http://ssrn.com/abstract=2254849>

Лакић, С. (2013). Теоретска и практична одрживост Тобиновог пореза. *Economics & Economy*. Vol. 1. No. 2. 47–60.

Лончарић Хорват, О. (2011). Правна просудба еколошких пореза. *Тематски зборник Екологија и право*. Правни факултет Ниш. 631–642.

Oates, W. (1995). Green Taxes: Can We Protect the Environment and Improve the Tax System at the Same Time? *Southern Economic Journal*. Vol. 61. No. 4. 915–922. Retrieved 31, August 2015, from <http://www.jstor.org/stable/1060731>

OECD (2013). *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/administration/co-operative-compliance.htm>

Oberson, X. (2013). Exchange of Information and Crossborder Cooperation between Tax Authorities, General Report, *Cahiers de Droit Fiscal International*. Vol. 98b. IBFD. Amsterdam. 17–57.

Owens, J. (2014). BEPS: What's in it for tax Administrations? *Tax Tribune* 31. 15–25.

Owens, J. (2012). Tax Administrators, Taxpayers and their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed? *Bulletin for International Taxation*. 516–518.

Pistone, P. (2013). Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic. *Bulletin for International Taxation*. 216–225.

European Commission. *Platform for Tax Good Governance: Discussion paper on the follow-up of the Commission, Recommendation regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters*. DOC: Platform/00572014/EN. 3–4.

Родрик, Д. (2011). *Парадокс глобализације: зашто светско тржиште, државе и демократије не иду заједно*. Службени гласник. Београд. 101.

Roch, M. (2012). *Tax administration vs. Taxpayer. A New Deal?* Retrieved 31. August 2015, from www.eatlp.org/uploads/...Moessner%20lecture.p...

Ришар, Ж.Ф. (2008). *Тачно у подне*. Clio. Београд

Steinmo, S. (2003). The evolution of policy ideas: tax policy in the 20th century. *British Journal of Politics and International Relations*. Vol. 5. no. 2. 206–236.

A Step Change in Tax Transparency: Delivering a standardised, secure and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context. (2013). OECD. www.oecd.org/.../exchange...taxtransparenc...

Stewart, M. (2012). Transnational Tax Information Exchange networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration. *World Tax Journal*. 152–179.

Mileva Anđelković, LL.D.

Full Professor,

Faculty of Law, University of Niš

CHALLENGES OF CONTEMPORARY TAX REFORMS

Summary

The subject matter of analysis in this paper are the challenges that states encounter in the process of implementing tax reforms in the circumstances of contemporary global crisis. Alignment with the global economic flows leads to reduction of corporate income tax rates and marginal income tax rates for the richest individuals. In order to ensure a steady inflow of revenues, the tax burden is increasingly shifting to consumption taxes. Changes in tax structure are accompanied by tax administration reforms, primarily aimed at strengthening the preventive role of tax administrations. At the international level, a growing number of countries is involved in the processes of exchanging tax information and establishing common rules and generally accepted codes of conduct regulating harmful tax competition. The most recent challenge is related to attempts to reform the area of international taxation of corporate income tax of multinational companies, envisaged in the OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Sharing (BEPS).

Keywords: *tax reforms, tax competition, tax information exchange, enhanced tax relations, BEPS.*