



УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ



Александар Г. Јосимовски

**УЗАЈАМНА ПРАВНА ПОМОЋ У
ПОРЕСКИМ СТВАРИМА**

докторска дисертација

Ниш, 2016.



UNIVERSITY OF NIŠ
FACULTY OF LAW



Aleksandar G. Josimovski

**MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE
IN TAX MATTERS**

doctoral dissertation

Niš, 2016.

*Дисертацију посвећујем
родитељима и сестри Наташи.*

Подаци о докторској дисертацији

Ментор: др Милева Анђелковић, редовни професор,
Универзитет у Нишу, Правни факултет

Наслов: Узајамна правна помоћ у пореским стварима

Резиме: Опорезивање је основни начин финансирања земаља. Да би порески органи земље утврдили порезе, неопходно је да имају приступ информацијама о пословању и имовини пореског обвезника. Када порески обвезници раде ван граница резидентне земље, порески орган те земље нема директан приступ подацима о имовинском стању пореског обвезника и његовом пословању, тако да не постоји начин да обезбеди такве податке због територијалних ограничења фискалног суверенитета. То је подстакло земље да сарађују између себе у циљу олакшања утврђивања и наплате њихових пореза. Потребна су била правна правила о регулисању међународне пореске сарадње и због тога се развила узајамна правна помоћ у пореским стварима.

Узајамна правна помоћ у пореским стварима је скуп правила о организацији и примени међународне сарадње између државних органа у пореским стварима. Узајамна правна помоћ је део међународног пореског права од његовог почетка. Овај институт има три основна елемента. То су: инструменти узајамне правне помоћи, мере узајамне правне помоћи и ограничења узајамне правне помоћи и права пореских обвезника.

У овом раду, поред анализе елемената узајамне правне помоћи у пореским стварима дајемо и осврт на узајамну правну помоћ у пореским стварима у праву ЕУ, земљама чланицама Г8, Швајцарској и Кајманским острвима. Циљ истраживања је одређивање користи од узајамне правне помоћи за развијене земље, земље у развоју и пореске рајеве.

На крају, презентовани су резултати студије случаја „Узајамна правна помоћ у пореским стварима у Републици Македонији у периоду 2006-2013. године“.

Наш општи закључак је да узајамна правна помоћ у пореским стварима има велики потенцијал, али све док штити само интересе међународних организација и неколико развијених земаља, она нема капацитет да постане прави глобални механизам за побољшање наплате пореза и спречавање штетних пореских феномена.

Научна област: Право

Научна дисциплина: Финансијско право

Кључне речи: размена пореских информација на захтев, аутоматска размена пореских информација, наплата и обезбеђење наплате пореза других земаља, симултане пореске контроле, права пореских обвезника.

УДК: [336.225.61+336.225.623]:336.227

CERIF класификација: Финансијско право (S 141)

Тип лиценце Креативне заједнице: Ауторство – некомерцијално – без прераде (CC BY-NC-ND)

Data on Doctoral Dissertation

Doctoral Supervisor: LL.D. Mileva Andjelkovic, full professor, University of Niš, Faculty of Law

Title: Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

Abstract: Taxation is basic source of funds for countries. Tax authorities need information on business activities and property of taxpayers in order to determine taxes. When taxpayers execute cross-border transactions, tax authorities have difficulties in tax assessment because of the absence of direct access to information on relevant tax events and business activities of the taxpayers. Principle of formal territoriality limits access to information on tax authorities. Countries cooperate with each other in order to improve tax assessment and tax collection. Legal provisions had been needed to facilitate international tax cooperation between the countries. That is the main reason for development of mutual administrative assistance in tax matters.

Mutual administrative assistance in tax matters includes rules on organization and implementation of international cooperation between the countries in tax matters. It is a crucial part of International Tax Law since its beginning. Mutual administrative assistance in tax matters can be classified in three areas. There are: instruments of mutual administrative assistance, measures of mutual administrative assistance and limitations and taxpayers rights in area of mutual administrative assistance in tax matters.

This dissertation includes analysis of all elements of mutual administrative assistance and profound preview of mutual administrative assistance in EU, G8 member countries, Switzerland and Cayman Islands. Purpose of the research is determination of usefulness of mutual administrative assistance for developed countries, developing countries and tax havens.

Finally, results of case study “Mutual Administrative Assistance in Tax Matters in Republic of Macedonia 2006-2013” are presented. Our main conclusion is that mutual administrative assistance has great potential. Nonetheless, until it only protects the interests of international organizations and few developed countries, it cannot develop capacity to become global mechanism for improvement of tax collection and combating harmful tax practices.

Scientific Field: Law

Scientific Discipline: Public Finance Law

Key words: exchange of tax information on request, automatic exchange of tax information, recovery and conservancy of foreign tax claims, simultaneous tax control, taxpayers' rights.

UDC: [336.225.61+336.225.623]:336.227

CERIF Classification: Fiscal Law (S 141)

Creative Commons License Type: Attribution-NonCommercial-NoDerivs (CC BY-NC-ND)

САДРЖАЈ

I. УВОДНА РАЗМАТРАЊА.....	1
1. Теоријски и практични значај.....	6
2. Основни појмови и њихове дефиниције.....	7
3. Предмет и циљеви истраживања.....	9
4. Хипотезе	12
5. Методологија истраживања.....	13
6. Структура докторске дисертације.....	15
II. ПОЈАМ И ИСТОРИЈСКИ РАЗВОЈ УЗАЈАМНЕ ПРАВНЕ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА.....	18
1. Појмовно одређивање узајамне правне помоћи.....	18
2. Историјски развој узајамне правне помоћи у пореским стварима.....	19
2.1. Модел билатералне конвенције о административној сарадњи у пореским стварима из 1927. године.....	21
2.2. Модел билатералне конвенције о судској сарадњи у наплати пореза из 1927. године.....	23
2.3. Модел билатералне конвенције о успостављању реципрочне административне сарадње за утврђивање и наплату директних пореза из 1943. године.....	25
2.4. Модел билатералне конвенције о успостављању реципрочне административне сарадње за утврђивање и наплату пореза на доходак, имовину и наслеђе из 1946. године.....	31
III. ДРУШТВЕНЕ ПОЈАВЕ И ФЕНОМЕНИ КОЈИ СУ УТИЦАЛИ НА РАЗВОЈ УЗАЈАМНЕ ПРАВНЕ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА.....	34
1. Пореска утаја.....	35
1.1. Уводне напомене о пореској утаји.....	35
1.2. Значај пореске утаје.....	36
1.3. Фактори од којих зависи обим пореске утаје.....	39
1.4. Спречавање пореске утаје.....	42
2. Агресивно пореско планирање.....	44
2.1. Уводне напомене о агресивном пореском планирању.....	44
2.2. Карактеристике и врсте агресивног пореског планирања.....	48
2.3. Мере за сузбијање агресивног пореског планирања.....	55
3. Штетна пореска конкуренција.....	59
3.1. Уводне напомене о штетној пореској конкуренцији.....	59
3.2. Карактеристике пореске конкуренције.....	62
3.3. Иницијативе ОЕЦД и Европске уније за сузбијање штетне пореске конкуренције.....	66
3.3.1. Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији: растући глобални проблем из 1998. године.....	66
3.3.2. Сузбијање штетних пореских пракси ефикаснијим начином, имајући у виду транспарентност и суштину.....	71
3.3.3. Кодекс понашања ЕУ у опорезивању пословне активности.....	74
3.4. Сузбијање штетне пореске конкуренције.....	76

4. Порески рајеви.....	79
4.1. Уводне напомене о пореским рајевима.....	79
4.2. Карактеристике пореских рајева.....	82
4.3. Сузбијање пореских рајева.....	87
4.3.1. Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији из 1998. године.....	87
4.3.2. Иницијатива Г20 и ОЕЦД о спречавању пореске утаје и споразуми о размени информација.....	93
4.3.3. Аутоматска размена информација и мултилатерални инструменти као решење за спречавање штетних пореских пракси у пореским рајевима.....	97
IV. МЕРЕ УЗАЈАМНЕ ПРАВНЕ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА.....	102
1. Размена пореских информација.....	103
1.1. Размена пореских информација на захтев.....	103
1.1.1. Примена размене пореских информација на захтев.....	103
1.1.2. Начела размене информација на захтев у пореским стварима.....	107
1.2. Аутоматска размена пореских информација.....	109
1.2.1. Стандард о обавештавању.....	111
1.2.2. Правни инструмент о аутоматској размени пореских информација.....	113
1.2.3. Развој информатичке технологије за пренос пореских информација.....	114
1.3. Спонтана размена пореских информација.....	117
1.4. Ефекти и будући развој размене пореских информација.....	119
2. Наплата и обезбеђење наплате пореза у иностранству.....	124
2.1. Извршење наплате пореза у иностранству.....	125
2.2. Извршење обезбеђења наплате пореза у иностранству.....	130
3. Симултане пореске контроле.....	131
3.1. Обављање симултане пореске контроле.....	133
4. Присуство пореских службеника у другој земљи.....	136
5. Заједничке ревизије.....	140
6. Обавештавање и достава докумената у иностранству.....	143
V. ИНСТРУМЕНТИ УЗАЈАМНЕ ПРАВНЕ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА И РАД МЕЂУНАРОДНИХ ОРГАНИЗАЦИЈА У ОБЛАСТИ ПОРЕСКЕ САРАДЊЕ.....	146
1. Мултилатерални инструменти.....	147
1.1. Мултилатерална конвенција ОЕЦД и Савета Европе о узајамној правној помоћи у пореским стварима.....	147
1.2. Примена мултилатералне конвенције о узајамној правној помоћи у пореским стварима.....	151
2. Билатерални инструменти узајамне правне помоћи.....	154
2.1. Модел Конвенција ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине.....	157
2.1.1. Члан 26. Модел конвенције о размени информација.....	158
2.1.2. Члан 27. Модел конвенције о наплати пореза и обезбеђењу наплате пореза у другој земљи уговорници.....	164
2.2. Модел конвенција Уједињених Нација о избегавању двоструког опорезивања између развијених земаља и земаља у развоју и рад УН у области међународне пореске сарадње.....	168
2.2.1. Рад Уједињених Нација у области међународне пореске сарадње.....	168
2.2.2. Модел конвенција Уједињених Нација о избегавању двоструког опорезивања између развијених земаља и земаља у развоју.....	170

2.2.3. Разлике у раду између Организације за економски развој и сарадњу (ОЕЦД) и Уједињених нација.....	174
2.3. Модел споразума ОЕЦД о размени информација у пореским стварима.....	178
2.3.1. Одредбе Модел споразума ОЕЦД о размени информација у пореским стварима.....	180
3. Унилатералне иницијативе одређених земаља у области узајамне правне помоћи у пореским стварима које имају глобални значај.....	188
3.1. Закон САД о извршењу пореских обавеза са рачуна страних финансијских институција– FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).....	188
3.1.1. Разлози зашто FATCA као унилатерална иницијатива- национални закон није добро решење.....	194
3.1.2. Међудржавни споразуми о унапређењу међународне пореске сагласности и имплементацији FATCA.....	196
3.2. Иницијатива Швајцарске за склапање споразума у области опорезивања... 202	
3.2.1. Режим споразума о опорезивању прихода пре ступања на снагу Рубик споразума.....	205
3.2.2. Порез по одбитку на инвестиционе приходе и капиталне добитке без откривања идентитета пореског обвезника.....	208
3.2.3. Карактеристике Рубик споразума између Швајцарске и Велике Британије	212
4. Глобални форум о транспарентности и размени информација у пореским стварима	215
4.1. Рад Глобалног форума о транспарентности и размени информација у пореским стварима.....	217
VI. УЗАЈАМНА ПРАВНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА У ПРАВУ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ.....	221
1. Инструменти пореске сарадње између земаља чланица ЕУ.....	221
1.1. Директива 2011/16/EU о административној сарадњи у области опорезивања и укидању директиве 77/799/ЕЕС.....	223
1.1.1. Мере узајамне правне помоћи прописане Директивом о пореској сарадњи	225
1.1.2. Извршење узајамне правне помоћи према Директиви о пореској сарадњи	231
1.2. Директива 2010/24/EУ о узајамној помоћи у наплати пореза, царина и других дажбина.....	234
1.2.1. Мере узајамне правне помоћи прописане Директивом о узајамној помоћи у наплати пореза.....	236
1.2.2. Примена Директиве о узајамној помоћи у наплати пореза.....	242
1.3. Директива 2003/48/ЕС о опорезивању прихода од штедње у облику камата.....	244
1.3.1. Пореска сарадња између земаља према Директиви о опорезивању прихода од штедње у облику камата.....	247
1.4. Уредба 904/2010 о административној сарадњи и сузбијању превара у области пореза на додату вредност.....	252
1.4.1. Мере узајамне правне помоћи прописане Уредбом о административној сарадњи у области ПДВ.....	254

1.5. Уредба 389/2012 о административној сарадњи у области акциза и укидање Уредбе 2073/2004.....	258
1.6. Утицај праксе Европског суда правде на узајамну правну помоћ у пореским стварима.....	262
2. Програм FISCALIS и његов значај у области узајамне правне помоћи у ЕУ.....	265
VII. УЗАЈАМНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА У ОДАБРАНИМ ЗЕМЉАМА.....	270
1. Уједињено Краљевство Велике Британије и Северне Ирске.....	270
2. Немачка.....	275
3. Италија.....	281
4. Јапан.....	286
5. Канада.....	292
6. Русија.....	297
7. Сједињене Америчке Државе.....	303
8. Француска.....	310
9. Швајцарска.....	316
10. Кајманска острва.....	324
VIII. ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У УЗАЈАМНОЈ ПРАВНОЈ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА.....	329
1. Право на приватност и право на поверљивост и тајност у узајамној правној помоћи у пореским стварима.....	331
2. Развој информационе технологије и права пореских обвезника у узајамној правној помоћи.....	333
3. Заштита права пореских обвезника у узајамној правној помоћи међународним инструментима.....	335
3.1. Укидање банкарске тајности у узајамној правној помоћи у пореским стварима.....	339
4. Заштита права пореских обвезника у узајамној правној помоћи националним прописима.....	341
5. Будући развој права пореских обвезника у узајамној правној помоћи националним прописима.....	346
IX. УЗАЈАМНА ПРАВНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА У РЕПУБЛИЦИ МАКЕДОНИЈИ.....	349
1. Уводне напомене.....	350
2. Инструменти о узајамној правној помоћи.....	352
3. Мере узајамне правне помоћи и њихова примена.....	363
4. Права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи.....	368
5. Резултати студије случаја: „Узајамна правна помоћ у пореским стварима у Републици Македонији“.....	370
X. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА.....	373
ЛИТЕРАТУРА.....	401
БИОГРАФИЈА АУТОРА.....	425

ПОПИС ТАБЕЛА

Табела 1. Размена информација у Немачкој.....	278
Табела 2. Период остварења размене информација на захтев у Италији у периоду 2007-2009. године.....	284
Табела 3. Размена информација на захтев у Јапану у периоду 2006-2010. године.....	288
Табела 4. Аутоматска размена информација у Јапану у периоду 2006-2010. године..	289
Табела 5. Спонтане размене информација у Јапану 2006-2010. године.....	290
Табела 6. Време потребно за одговарање на захтеве за размену информација у Канади.....	294
Табела 7. Размена информација на захтев у САД у периоду 2006.-2010. године.....	306
Табела 8. Време одговарања на захтеве за размену информација у Француској.....	313
Табела 9. Режим о размени информација у македонским билатералним инструментима.....	355
Табела 10. Број примљених и послатих захтева о информацијама у Македонији.....	364
Табела 11. Број извршених контрола ради одговора на примљене захтеве.....	365
Табела 12. Брзина одговарања на захтеве у периоду 2006-2013. године.....	366
Табела 13. Период одговарања на примљене захтеве за информације.....	367

I. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Међународна пословна активност субјеката је развијенија него било када раније. Текућа интернационализација је покренула бројна питања у области идеологије, културе, финансија и опорезивања. Глобализација приватног сектора није се развијала истим темпом са државном моћи опорезивања. Националне пореске власти остају ограничене територијалним границама док приватни субјекти добијају све већа права слободног кретања капитала, услуга и роба. Ово је створило велике проблеме националним пореским властима и због тога се јавља већа потреба за узајамном правном помоћи у пореским стварима међу земљама.

Информационо-комуникационе технологије имају битан утицај на развој узајамне пореско-правне помоћи. Ове савремене технологије олакшале су пословање привредних субјеката у иностранству, али су олакшале и размену информација због смањења трошкова и времена пореске сарадње између земаља. Порески обвезници могу извршити пореско планирање и пореску утају преко рачунара, а тиме је лакше и јефтиније постало непоштовање пореских прописа. Комуникационе технологије смањују приватност пореских субјеката, а то утиче на доступност информација пореским органима са Интернета.

Регулатива узајамне правне помоћи у пореским стварима је део међународног пореског права посвећеног сузбијању пореске евазије и других штетних појава за финансијске интересе земаља. Земље са смањеним трошковима опорезивања прикупљају већи износ пореских прихода због размене информација, али овај процес утиче и на сузбијање пореске евазије. Мере узајамне правне помоћи омогућују лакшу и сигурнију наплату пореза, ширу примену принципа светског дохотка и стимулишу пореску хармонизацију.

Нису сви ефекти размене пореских информација позитивни. Обавезујући међународни порески инструменти угрожавају фискални суверенитет земаља. Земље су често принуђене да размењују пореске информације иако је размена на штету њихових пореских интереса и интереса њихових пореских обвезника. Размена информација је тако постала мера која више штити интересе великих и развијених држава које форсирају поштовање принципа резидентности у области опорезивања.

У овом раду ћемо детаљније анализирати теоријске аспекте међународне пореско-правне помоћи и надамо се да ће резултати истраживања допринети развоју међународног пореског права. Да би слика о узајамној правној помоћи била веродостојнија, неопходно је дати кратак преглед развоја овог правног института од почетака његове примене.

Питање о узајамној правној помоћи први је пут поменуто у уговорима између Белгије и Француске (август 1843 г.), Белгије и Холандије (мај 1845 г.) и Белгије и Луксембурга (октобар 1845 г.) који су уређивали порез на регистрације.

Први кораци међународне сарадње у овој области почели су 20-их година прошлог века у оквирима Лиге народа. Еминентни научници у области опорезивања израдили су четири Модела споразума о: избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине; избегавању двоструког опорезивања наслеђивања; административној правној помоћи у пореским стварима; и помоћи при наплати пореза. Од тада, континуирано се интензивно ради у овој материји.

После другог светског рата, земље чланице Организације за економску сарадњу и развој (даље ОЕЦД) посветиле су велику пажњу избегавању међународног двоструког опорезивања и побољшању положаја резидентних привредних субјеката у међународном промету, постављајући узајамну правну помоћ на споредној позицији. Први велики корак био је Модел Конвенције о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине из 1963 године. Од самог почетка, Модел Конвенција ОЕЦД садржи члан 26. о размени пореских информација, а 2003. године први пут је уређена и наплата пореза у иностранству чланом 27. Модела Конвенције. Примарни циљ овог Модела Конвенције је био избегавање двоструког опорезивања зато што двоструко опорезивање ограничава спољну трговину и смањује доходак привредних субјеката који раде у иностранству. Развојем спољне трговине и међународних финансија ствара се потреба за новом Модел Конвенцијом о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине. Последње, девето издање је објављено 2014. године.

Физичка и правна лица су користила уговоре о избегавању двоструког опорезивања ради смањења пореског оптерећења. Након 1960. године и либерализације спољне трговине и либерализације међународног кретања капитала 80-тих година прошлог века, богати појединци, а нешто касније и корпорације су почели да користе разлике у националним пореским системима и повластице које су обезбеђивали билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања како би

смањили своје пореске обавезе у резидентној земљи. То је довело до великог пораста директних и портфолио инвестиција у иностранству, а увећала се и атрактивност пореских рајева.

Овај тренд довео је до губитка пореских прихода за развијене државе па су зато оне иницирале развој узајамне правне помоћи и креирање инструмената у сузбијању међународне пореске евазије. У оквиру Европске Уније (даље ЕУ), донета је 1977. године прва Директива о узајамној административној помоћи у пореским стварима, а заједничким радом Савета Европе и ОЕЦД, објављена је 1988. године Мултилатерална конвенција о узајамној административној помоћи у пореским стварима (даље Мултилатерална конвенција).

Рад међународних организација није дао очекиване резултате. Порески рајеви и земље које су нудиле преференцијалне пореске режиме са циљем привлачења страног капитала, онемогућавали су резидентне земље да на одговарајући начин спрече овакве појаве.

Значајан рад ОЕЦД у области узајамне правне помоћи у пореским стварима јесте Извештај под називом: „Штетна пореска конкуренција: растући глобални проблем“ објављен 1998. године. Њиме се захтевало од пореских рајева и од земаља чланица ОЕЦД да укину штетне пореске одредбе у националном праву, успостављање транспарентности и размене пореских информација. Најављене су биле санкције за пореске рајеве који нису поштовали прописане стандарде. Порески рајеви су тражили примену санкција, након укидања штетних пореских режима, и за земље чланице ОЕЦД. Са овим се нису сложили Швајцарска и Луксембург, чланице ОЕЦД па зато ни овај рад ОЕЦД није дао очекиване резултате.

После терористичких напада у Сједињеним Америчким Државама (даље САД) 2001. године, поново се повећао интерес за штетну пореску конкуренцију због могућности финансирања терористичких акција преко пореских рајева. Резултат је израда Модела споразума о размени пореских информација у 2002. години. Овај Модел споразума је специјално израђен за размену информација са пореским рајевима и укида начело банкарске тајне и спровођења пореске истраге, независно од постојања домаћег пореског интереса.

Због снажне економске кризе 2008. године и смањења пореских прихода, у великом броју земаља у свету, поново се повећао интерес за међународном пореском сарадњом као једним од начина смањења пореске утаје и опорезивања скривених

прихода пореских обвезника. Од пореских рајева, 2009. године на самиту Г20 у Лондону, је било захтевано да склопе најмање 12 споразума о размени пореских информација или билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине.

Истовремено, земље чланице ОЕЦД и неке друге земље су формирале Глобални форум о транспарентности и размени информација у пореским стварима. Захваљујући овим новинама, интензивирао је модерни развој узајамне правне помоћи у пореским стварима. Ова тенденција је резултирала новим међународним инструментима који регулишу узајамну правну помоћ у пореским стварима. ОЕЦД и Савет Европе 2010. године су објавили Протокол уз Мултилатералну конвенцију, а ОЕЦД 2012. године је усвојио документ о измени коментара члана 26. Модел конвенције о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине.

Због специфичности стања и штете изазване финансијском кризом и ЕУ започиње са променама инструмената који регулишу међународну пореску сарадњу. Органи ЕУ су донели нове Директиве о: административној сарадњи у области опорезивања (2011. године); узајамној помоћи у наплати потраживања везаним са порезима, царинама и другим дажбинама (2010. године); и Уредбе о: административној сарадњи и сузбијању превара у области пореза на додату вредност (2010. године); административној сарадњи у области акциза (2012. године). Припрема се и нова Директива о проширењу сарадње у области пореза на финансијске трансакције.

Изазов будућности је аутоматска размена пореских информација. Први пут, аутоматска размена пореских информација је прописана Директивом ЕУ о опорезивању прихода од штедње у облику камате 2003. године. Након тога, аутоматска размена није била актуелна до 2010. године, када су САД донеле FATCA (енг. Foreign Account Tax Compliance Act) - Закон о извршењу пореских обавеза са рачуна страних финансијских институција. Овим законом, сви држављани САД који имају рачуне у иностраним финансијским институцијама су контролисани од стране Службе унутрашњих прихода (енг. Internal Revenue Service – IRS). Стране финансијске институције имају обавезу да обавесте или своје националне пореске органе или директно Службу унутрашњих прихода ако раде са рачунима америчких држављана. Обавезе се уређују споразумом између САД и друге земље у којој амерички држављани имају финансијске рачуне. Размена информација према FATCA обухвата: стање рачуна, остварени приход у текућој години, салдо обвезника, његове

идентификационе податке и остале релевантне информације потребне за одређивање пореске обавезе. Ради целовите аутоматске размене информација према FATCA у 2013. години Француска, Италија, Немачка, Шпанија и Велика Британија су објавиле да ће међусобно размењивати пореске информације прикупљене применом FATCA уговора.

У Директиви ЕУ о административној сарадњи у области опорезивања из 2011. године, прописано је неколико категорија прихода за које земље чланице могу размењивати информације аутоматским путем. Земље су прво требале размењивати доступне информације о зарадама, директорским накнадама, животном осигурању, пензијама, власништву и доходу од некретнина, али 2014. године листа информација које се размењују аутоматски је проширена. У раду ћемо анализира све измене у инструментима узајамне правне помоћи. Ове измене су део већих промена у међународном пореском режиму.

Ове активности које су предузимале САД и ЕУ подстакле су ОЕЦД да објави „Стандард о аутоматској размени информација са финансијских рачуна“ у фебруару 2014. године. Саставни делови овог документа су Модел споразума између пореских власти о аутоматској размени информација са финансијских рачуна ради побољшања примене пореских прописа, општи стандард обавештавања и нивоа дужне пажње (due diligence) о информацијама са финансијских рачуна. Велики број земаља потписница Мултилатералне конвенције су потписале и посебни Мултилатерални споразум о аутоматској размени информација са финансијских рачуна. Овај Мултилатерални споразум прописује аутоматску размену од 1. септембра 2018. године. Неке земље су добровољно одлучиле да прихвате аутоматску размену од 1. септембра 2017. године. У докторској дисертацији нећемо детаљније анализирати Мултилатерални споразум. Он се још не примењује, али већ показује правац будућег развоја узајамне правне помоћи. Други разлог због чега нисмо приступили анализи Мултилатералног споразума о размени информација са финансијских рачуна је његова парцијална примена и да не представља неко револуционарно решење. Земље би размењивале информације на билатералној основи. Овакво решење опет поставља земље у развоју и земље без велике политичке и економске моћи у неповољнији положај.

1. Теоријски и практични значај

Ретки су чланци и монографије који на систематски начин објашњавају одредбе и узроке за доношење инструмената о међународној пореској сарадњи. У овом раду обухватамо приказ историје, садашњости и тенденције развоја битних инструмената узајамне правне помоћи у пореским стварима. Земље и међународне институције у различитим периодима су имале одређене циљеве и користиле су своју међународну позицију да би утицале на развој међународних пореских односа. Инструменти међународне пореске сарадње и узајамне правне помоћи који се данас примењују изазивају различите ефекте у развијеним земљама, земљама у развоју и пореским рајевима. Очекивани резултати рада представљају сагледавање и анализу узајамне правне помоћи у пореским стварима, инструмената и мера којима се она остварује у савременим условима, њихове добре и слабе стране као и утицај на положај пореских обвезника.

Општи друштвени значај рада произлази из актуелности и значаја одабране теме која није довољно истраживана како у Србији тако ни у Македонији. Заинтересованост земаља за већом и ефикаснијом међународном пореском сарадњом не сме се одвијати на штету пореских обвезника. Ширење међународне пореске регулативе у овој области не би требало да угрожава фискални суверенитет земаља у значајној мери. Иако узајамна правна помоћ у пореским стварима обезбеђује веће фискалне приходе и сузбијање пореске утаје и других штетних појава, некада је цена коју за то плаћају земље у развоју и порески обвезници превисока. Земље у развоју имају ограничени порески суверенитет у процесу креирања националних пореских политика, а порески обвезници имају све мање и мање гаранција за заштиту њихових права у међународним пореско-правним односима. Правна наука до сада није пронашла одговарајући баланс између заштите националних пореских интереса земаља и развоја међународно-правних пореских стандарда у области узајамне пореско-правне помоћи.

Резултати истраживања везани за ситуацију у Македонији представљају сазнања да Македонија користи само мали део доступних мера узајамне правне помоћи. Да би се регулатива приближила правилима ЕУ, Македонија мора проширити лепезу примењивих мера у области међународне пореске сарадње. Остваривање размене информација у Македонији је професионално, уз поштовање прописаних права

пореских обвезника, али Македонија не прописује додатне правне гаранције у области узајамне правне помоћи у пореским стварима. Светска банка је објавила да су скоро 400.000. становника емигрирали из Македоније задњих двадесет година. Због тога, као и због светске економске кризе сматрамо да је после 2008. године увећан број примљених и упућених захтева о размени пореских информација. Дубља анализа проблематике може да користи законодавцу да боље регулише материју о узајамној правној помоћи у Македонији и заштити националне интересе због глобалне кризе и увећаних потреба за пореским приходима.

2. Основни појмови и њихове дефиниције

Да би објаснили одређени правни институт морамо имати јасну представу о појмовима који га дефинишу. Иако су одређени појмови у области међународне пореске сарадње опште прихваћени, неопходно је да одредимо њихов обухват.

Међународна пореска сарадња је сваки заједнички рад двеју или више земаља са циљем заштите националних интереса у области опорезивања и примене пореских прописа.

Узајамна правна помоћ је свака правно регулисана активност између државних органа двеју или више земаља ради утврђивања и наплате пореза једне земље.

*Развијене земље*¹ су земље са националним дохотком по становнику већем од 12.616 долара годишње. По класификацији Светске банке ове државе се називају земље са високим дохотком.

Земље у развоју су земље са националним дохотком по становнику мањем од 12.615 долара годишње.

Порески рајеви су земље или јурисдикције без пореза или са номиналним порезима које обезбеђују локацију где резиденти других земаља могу избећи опорезивање у њиховим резидентним земљама. Ове земље имају административна правила која не дозвољавају размену информација и транспарентност рада привредних субјеката.

Штетна пореска конкуренција су пореске мере земаља које обезбеђују ниско или никакво ефективно опорезивање и ограничење повластица режима за домаће

¹ Одлучили смо да користимо појам „земља“, а не појам „држава“, због тога што сматрамо да је „држава“ политичко организациона структура, док „земља“ представља ширу категорију.

тржиште (да би заштитили домаћу економију). Њихове карактеристике су привлачење страних привредних субјеката само из пореских разлога и мањак транспарентности и ефективне размене информација.

Офшор финансијски центри су јурисдикције где већина финансијских институција раде примарно са нерезидентима и имају све или неколико од следећих карактеристика: ниско или никакво пореско оптерећење, слаба регулација финансијских институција, строга правила о банкарској тајности.

Агресивно пореско планирање је нелегитимно искоришћавање техничких правила националних пореских система или разлика између две или више земаља од стране мултинационалних компанија с циљем смањења њиховог ефективног пореског оптерећења.

Пореска утаја постоји када порески обвезник који треба да плати одређени порез у једној земљи избегне да га плати а при том прекрши пореске прописе.

Инструменти узајамне правне помоћи представљају правне акте међународних организација и земаља који уређују узајамну правну помоћ у пореским стварима.

Мере узајамне правне помоћи су све конкретне, правно-регулисане делатности државних органа у процесу сарадње са другим земљама ради примене пореских прописа и испуњења обавеза пореских обвезника.

Размена информација на захтев се врши у случајевима када једна земља подноси захтев којим тражи информације о конкретном пореском обвезнику или проверава одређене пореске чињенице о њему од друге земље.

Аутоматска размена информација обухвата систематско и периодично достављање обиља пореских информација о одређеним категоријама прихода из земље извора земљи резидентства без формалног захтева.

Спонтана размена информација постоји када порески орган једне земље доставља информације о пореским обвезницима које је добио у току вршења своје службене дужности и сматра да су битне у процесу опорезивања обвезника у некој другој земљи, пореском органу те друге земље, без претходно добијеног захтева.

Наплата пореза у иностранству је поступак у коме једна земља тражи од друге земље, у којој одређени порески обвезник прве земље борави или има имовину, да наплати порезе прве земље које дугује тај порески обвезник.

Присуство пореских службеника у другој земљи допушта непосредно присуство пореских службеника у канцеларијама пореских органа у другој земљи или присуство

у пореским истрагама обављеним у иностранству. Страни порески службеници су у неким случајевима само посматрачи спровођења истраге, али могу имати и активну улогу.

Симултана пореска контрола је активност двеју или већег броја земаља које уговарају независно спровођење испитивања пословања одређеног пореског обвезника или већег броја пореских обвезника који раде у тим земљама и касније размењују информације прикупљене у току контроле.

3. Предмет и циљеви истраживања

Узајамна правна помоћ служи за побољшање примене националних пореских закона и сузбијање пореске утаје и избегавања плаћања пореза, али није једнако корисна за развијене земље, земље у развоју и пореске рајеве. Покушаћемо у раду да објаснимо којој категорији јурисдикција садашњи развитак узајамне правне помоћи највише користи.

Са проширењем обухвата узајамне правне помоћи у пореским стварима и увођењем нових мера, резидентне земље могу наплатити порез од пореских обвезника који раде у иностранству и тиме поништити пореске олакшице које обезбеђује земља у којој порески обавезник обавља пословну активност. Због таквог стања, национална пореска политика више неће бити конкурентна предност одређених земаља са ниским пореским оптерећењем. Ако земље и даље обезбеђују пореске повластице нерезидентима то омогућава само веће пореске приходе резидентној земљи пореских обвезника.²

Предмет истраживања у овом раду је правна регулатива узајамне правне помоћи у пореским стварима различитим инструментима и рад међународних институција и појединих земаља у овој области. Због глобализације, одређене мере у области узајамне правне помоћи немају ограничени ефекат, него делују и на земље које нису биле сагласне са њиховом применом.

Активности међународне заједнице су већ дуго време усмерене на сузбијање пореске утаје и других штетних пореских појава. Значајну улогу у томе имају

² Данас у свету скоро све државе примењују метод обичног кредита у случају избегавања двоструког опорезивања дохотка и имовине када резидентна држава нема примарно право опорезивања.

инструменти узајамне правне помоћи тако да ћемо посебно анализирати њихово дејство на штетне пореске појаве.

Питање о правима пореских обвезника је у другом плану у инструментима узајамне правне помоћи. У раду, посебну пажњу посвећујемо заштити права пореских обвезника у узајамној пореско-правној помоћи. Права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи су подређена заштити фискалних интереса земаља, зато и не чуди околност да само неке земље прописују оваква права у својим националним прописима.

Основни циљ истраживања јесте сагледавање ефеката узајамне правне помоћи у пореским стварима. Правни инструменти обезбеђују различите мере (размена информација, наплата пореза у иностранству, симултане пореске контроле и др.) које имају предности, али и слабе стране. У раду ћемо објаснити чије интересе штите међународне организације као и новине у области узајамне правне помоћи. Земље раније нису биле сагласне са пореском хармонизацијом на светском нивоу, због тога се данас узајамна правна помоћ развија као одговарајућа алтернатива. Претпостављамо да ће се овакав вид међународне пореске сарадње у будућности интензивирати.

Први специфични циљ је прецизно дефинисање карактеристика пореских феномена који су утицали на развој узајамне правне помоћи. Пореска утаја, као друштвена појава, прати човечанство од почетка опорезивања. Ипак, процес глобализације отворио је нове могућности за пореске обвезнике који не желе да извршавају своје пореске обавезе. Олакшано кретање капитала и непостојање фискалне транспарентности у неким земљама допринело је да пореска утаја постане све више међународни феномен и светски проблем. Развијене земље које имају квалификовану пореску администрацију и ресурсе за борбу са утајом покушавале су и саме да смање пореску утају њихових резидената, али то није дало очекиване резултате. Још је горе стање за земље у развоју које имају мање ресурса и неквалификоване администрације ангазоване у борби са пореском утајом. Богати појединци користећи услуге пореских саветника инвестирају по целом свету и таквим активностима смањују пореску обавезу у резидентној земљи. Узајамна пореска сарадња између земаља је створила услове да резидентна земља обезбеди информације о пословању њених резидената у иностранству и да утврди реално порески дуг пореских обвезника. Развијене земље, делујући преко међународних организација у циљу заштите својих фискалних интереса, континуирано траже већи степен међународне пореске сарадње.

Мултинационалне корпорације више користе агресивно пореско планирање него пореску утају. Пореско планирање обухвата искоришћавање националних пореских прописа у различитим земљама са циљем минимизирања пореза које треба да плати нека мултинационална корпорација за остварени профит. Трансферне цене, оснивање филијала у иностранству и искоришћавање финансијских средстава институција са ефективним менаџментом у другој земљи са ниским пореским оптерећењем, само су део стратегија које се примењују данас. Мултинационалне корпорације, да би смањиле своје пореске обавезе, формирају огранке у земљама са ниским пореским оптерећењем преко којих остварују добит и тако плаћају мањи порез у својој резидентној земљи. Либерализација кретања роба и инвестиција и билатерални споразуми о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине су омогућили лакше реализовање пореског планирања. Земље су и даље ограничене националним суверенитетом других земаља и не могу се супротставити искоришћавању разлика у пореским системима у целом свету. Земље губе велики део пореских прихода због пореског планирања и зато користе мере узајамне правне помоћи у пореским стварима да би обезбедиле тачне информације о раду и пореској основи њихових резидентних мултинационалних корпорација. Скоро свака земља има одредбе у пореском законодавству о сузбијању пореског планирања, али ове одредбе нису ефективне ако порески органи немају довољно информација о раду мултинационалних корпорација. Само упоређивањем података са другим земљама и разменом пореских информација, резидентна земља може утврдити стварну пореску обавезу мултинационалних корпорација.

Могућности за избегавање пореза не користе само мултинационалне корпорације него и неке земље. Порески рајеви и штетне пореске праксе у одређеним земљама постали су светски проблем који је први пут иницирао координирану међународну акцију. Порески рајеви и штетна пореска пракса привлаче мобилни капитал из резидентних земаља и тиме смањују потенцијалне пореске приходе у тим земљама. Земље чланице ОЕЦД 1998. године објавиле су документ „Штетна пореска конкуренција: растући глобални проблем“ у којем је било предложено ограничавање националног пореског суверенитета пореским рајевима као и одредбе које регулишу штетне пореске режиме.

У документима ОЕЦД је објашњено да један од битних услова за сузбијање и ограничавање рада пореских рајева и штетних пореских пракси јесте размена

информација. Због тога, ОЕЦД данас преко Глобалног форума о транспарентности и размени информација у пореским стварима ради на поштовању стандарда о: доступности битних информација о опорезивању; могућности пореских органа да обезбеде такве информације; и размени пореских информација.

Други специфични циљ је анализа тренда промовисања аутоматске размене пореских информација између земаља. Посебно ћемо се позабавити узроцима за аутоматску размену пореских информација. Аутоматска размена информација може различито утицати на финансијске интересе појединих земаља и права пореских обвезника. Иако се аутоматска размена пореских информација примењује више од десет година (од 2005. године од почетка примене Директиве о опорезивању прихода од штедње у облику камате у ЕУ), сматрамо да још нису довољно проучене потенцијалне тешкоће и проблеми које аутоматска размена информација може изазвати.

Трећи и задњи специфични циљ истраживања јесте сагледавање добрих и слабих страна узајамне пореско-правне помоћи у Републици Македонији. Анализирајући размену пореских информација са другим земљама у периоду 2006-2013. године, инструменте узајамне правне помоћи и одредбе националних пореских прописа, покушаћемо да објаснимо садашње стање овог института у македонском пореском праву.

4. Хипотезе

У складу са циљевима истраживања, произлазе следеће опште хипотезе:

Прва општа хипотеза гласи: мултилатерализам који промовишу међународне организације у области узајамне правне помоћи ограничава порески суверенитет земаља и права пореских обвезника.

Друга општа хипотеза гласи: међународне организације имају појачани утицај на правила међу земљама која регулишу узајамну пореско- правну помоћ.

Трећа општа хипотеза гласи: нове тенденције у развоју узајамне правне помоћи у пореским стварима штите принцип резидентности и фискалних интереса развијених земаља.

Из првог специфичног циља истраживања произилази следећа посебна хипотеза:

Узајамна правна помоћ у пореским стварима је ефикасан начин сузбијања штетних пореских појава.

Из другог специфичног циља истраживања произилазе следеће посебне хипотезе:

Аутоматска размена информација је ефикасни механизам за сузбијање штетних пореских феномена.

Земље у развоју и развијене земље немају исте могућности и трошкове за примену аутоматске размене информација.

Из трећег специфичног циља истраживања произилазе следеће посебне хипотезе:

Регулатива узајамне правне помоћи у пореским стварима у Републици Македонији је у сагласности са међународно-прихваћеним стандардима ОЕЦД у овој области.

Република Македонија има потребу за додатним развојем правне регулативе узајамне правне помоћи како би пратила инструменте ЕУ и ОЕЦД.

Остваривање узајамне правне помоћи у пореским стварима у Републици Македонији током година постаје ефикасније.

Република Македонија, као мала земља у развоју са ниским порезима, прима више захтева за разменом пореских информација него што захтева пореске информације од других земаља.

5. Методологија истраживања

Током израде докторске дисертације биће примењен стандардни методолошки поступак коришћењем различитих метода.

Правни (нормативни) метод. У проучавању правних инструмената донетих од стране међународних организација и појединих земаља и одређених мера узајамне правне помоћи у пореским стварима користићемо правни метод. Инструменти узајамне правне помоћи су одраз интереса међународних организација (ОЕЦД, ЕУ, ОУН) и политика појединих земаља.

Упоредно-правни метод. Да бисмо утврдили сличности и разлике у националним пореским системима узајамне правне помоћи неопходно је користити

упоредни метод. Овом методом ћемо анализирати решења одабраних земаља као и стање узајамне правне помоћи у Републици Македонији како би учинили побољшање режима. Свака земља због специфичних економских, политичких и социјалних услова уређује свој пореско-правни систем у сагласности са локалним потребама.

Упоредивање разлика одређених правних инструмената узајамне правне помоћи донетих у оквирима међународних организација даје бољу слику о циљу доносиоца.

Историјски метод. Никада за једну правну појаву не можемо добити комплетну слику ако нисмо анализирали њену прошлост. Коришћењем историјског метода приказаћемо историјски развитак узајамне правне помоћи и узроке који су довели до садашњег стања. Узајамна правна помоћ у пореским стварима је релативно млађи правни институт, који због своје важности утиче на пореску регулативу у свим земљама.

Метод неоинституционалне економије. Овај метод полази од чињенице да промене правних правила узрокују промене економских одлука појединаца (у нашем случају пореских обвезника). Нова правила о мерама узајамне правне помоћи ограничавају и сузбијају штетну пореску конкуренцију, пореску утају и друге појаве које смањују пореске приходе земаља, али са друге стране, увећавају терет пореских обвезника и због тога порески обвезници мењају своје пословне одлуке. Посебну пажњу ћемо посветити ефикасности мера и инструмената узајамне правне помоћи у пореским стварима.

Метод статистичке анализе. У процесу анализе података о узајамној правној помоћи од 2006.-2013. године у Републици Македонији ћемо користити дескриптивне статистичке анализе. Студијом случаја представљамо преглед укупног броја извршених размена пореских информација и времена потребног за реализацију размене информација.

Логички метод. У правним истраживањима неопходна је употреба логичког метода да бисмо одредили повезаност детаља у односу на целину и обрнуто. Методе индукције и дедукције ћемо примењивати у целом процесу израде докторске дисертације, од проучавања литературе до писања закључних разматрања.

6. Структура докторске дисертације

Докторска дисертација има десет делова - уводна разматрања, осам глава и закључна разматрања.

У *првој глави* дато је појмовно одређивање и историјски развој узајамне правне помоћи. Прва међународна организација која је посветила пажњу овом институту је Лига народа. Лига народа 1927. године је објавила прве две Модел конвенције које су садржале правила о узајамној правној помоћи. Касније, ове Модел конвенције 1943. године у Мексику су спојене у један инструмент узајамне правне помоћи - Модел билатерална конвенција о увођењу реципрочне административне сарадње ради утврђивања и наплате директних пореза. Лига народа 1946. године, пре њеног престанка, је донела Модел билатералне конвенције о увођењу реципрочне административне сарадње ради утврђивања и наплате пореза на доходак, имовину и наслеђе која је први инструмент узајамне правне помоћи који јасно прописује аутоматску размену информација. У овом делу, објашњавамо да су основе узајамне правне помоћи у размени информација на захтев и данас непромењене. Делимично, то је један од највећих проблема узајамне правне помоћи.

Друга глава је посвећена друштвеним појавама и феноменима који су утицали на развој узајамне правне помоћи у пореским стварима. У овом делу, објашњавамо пореску утају, агресивно пореско планирање, штетну пореску конкуренцију и пореске рајеве и како се они могу спречити користећи узајамну правну помоћ. Узајамна правна помоћ омогућава приступ корисним информацијама ради утврђивања пореза и олакшава примену пореских прописа, а ове карактеристике узајамне правне помоћи су врло корисне у сузбијању ових појава.

Трећа глава анализира мере узајамне правне помоћи. Најбитнија мера узајамне правне помоћи, размена информација, има три варијанте – размену информација на захтев, аутоматску размену и спонтану размену. Детаљно су анализирани карактеристике све три мере и начини њихове примене. Мишљења смо да је актуелни режим размене информација застарео и да су неопходне неке промене као размена информација за новчану накнаду или право на део додатно наплаћеног пореза. Такође, продубљено смо анализирали и друге мере узајамне правне помоћи (наплату и обезбеђење наплате у иностранству, симултану пореску контролу, присуство пореских

службеника у другој земљи, обавештавање пореских обвезника и доставу докумената у иностранству и заједничке ревизије). Све ове мере већ имају велики значај у међународној пореској сарадњи, осим заједничке ревизије која због њене специфичности још није формално прихваћена.

Међународни инструменти узајамне правне помоћи и рад међународних организација су предмет *четврте главе*. У овом делу, анализираћемо Мултилатералну конвенцију о узајамној правној помоћи у пореским стварима, Модел билатералног уговора ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, Модел билатералног уговора УН о избегавању двоструког опорезивања између развијених земаља и земаља у развоју, Модел споразума ОЕЦД о размени информација у пореским стварима. Претходно наведени инструменти су израђени од стране међународних организација и користе се као опште прихваћени и основни инструменти узајамне правне помоћи. Осим међународних мултилатералних и билатералних инструмената, неке развијене земље, да би заштитиле своје интересе у области пореске сарадње, предузеле су унилатералне иницијативе на основу којих су склопљени неки порески споразуми о пореској сарадњи. Ово је новина у области узајамне правне помоћи. САД су донеле FATCA, а Швајцарска као одговор израдила је RUBIS споразум. Обе унилатералне иницијативе су објашњене у овом делу рада. Међународна пореска сарадња и узајамна правна помоћ су битне за сваку земљу, али ретко која земља има довољно моћи да наметне своје интересе. Због тога, највећи део политике у области међународног пореског права се спроводи преко међународних организација. Објаснићемо рад ОЕЦД, УН и Глобалног форума о транспарентности и размени информација у пореске сврхе. Сматрамо да су ове три организације најбитније у области узајамне правне помоћи у пореским стварима.

У *петој глави* су објашњена правила узајамне правне помоћи у праву ЕУ. Након глобалне финансијске кризе 2008. године, ЕУ је почела са изменама директива и уредби о узајамној правној помоћи. Правила о узајамној правној помоћи постала су строжија и детаљнија, а Комисија је добила већа овлашћења. Посебно место у овој глави има програм FISCALIS који служи као механизам за финансирање узајамне правне помоћи и активности пореских органа земаља чланица у међународној пореској сарадњи.

Шеста глава приказује заштиту пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи у пореским стварима. На почетку овог дела рада, одредили смо појам права на

приватност и права на поверљивост и тајност у узајамној правној помоћи и утицај развоја информационе технологије на права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи. Права пореских обвезника су заштићена међународним инструментима и домаћим прописима. Интересантна је чињеница да иако све земље штите права пореских обвезника на сличан начин у њиховим инструментима, који су израђени према актима међународних организација, оне обезбеђују само пасивна права-гаранције пореским обвезницима у међународној пореској сарадњи. Са друге стране, ни један међународни инструмент не усваја општа прихваћена правила о процедуралним правима пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи.

Седма глава представља анализу узајамне правне помоћи у одабраним земљама. Сматрали смо да иако међународне организације имају највећу улогу у развоју узајамне правне помоћи, постоје земље које контролишу рад међународних организација. Због тога смо анализирали узајамну правну помоћ у најмоћнијим земљама у свету – чланице Г8 (Велика Британија, Немачка, Русија, САД, Италија, Француска, Канада и Јапан). Од ових земаља, 4 земље су сталне чланице Савета безбедности УН, а 7 од 8 су чланице ОЕЦД. Мишљења смо да су понекад национална правила Г8 земаља о узајамној правној помоћи смернице раду међународних организација. Да би комплетирали слику о одвијању узајамне правне помоћи у одређеним земљама, анализирали смо и режим узајамне правне помоћи у Швајцарској која је највећи офшор финансијски центар и Кајманским острвима – најпопуларнији порески рај у свету.

Осма глава је посвећена студији случаја о узајамној правној помоћи у Македонији. Анализирали смо правне прописе и примену мера узајамне правне помоћи у периоду 2006-2013. године. Ова глава је подељена на три целине: инструменти узајамне правне помоћи, мере узајамне правне помоћи и њихова примена и права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи. На крају овог дела представљени су резултати студије случаја.

У завршном делу рада, дајемо одговоре на опште и посебне хипотезе и закључна разматрања теоријских и практичних проблема која смо анализирали у овом истраживању.

II. ПОЈАМ И ИСТОРИЈСКИ РАЗВОЈ УЗАЈАМНЕ ПРАВНЕ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА

1. Појмовно одређивање узајамне правне помоћи

Опорезивање је основни начин финансирања земаља. Да би порески органи земље утврдили порезе, неопходно је да имају приступ информацијама о пословању и имовини пореских обвезника. Када порески обвезници раде ван граница резидентне земље порески орган те земље нема директан приступ податацима о имовинском стању пореских обвезника и њиховом пословању, јер не постоји начин да дође до таквих података због територијалних ограничења суверенитета. Због тога се развила међународна пореска сарадња. Земље су схватиле да могу побољшати наплату пореза ако сарађују између себе и помажу једна другој да утврде и наплате своје порезе. Потребна су била правна правила о регулисању међународне пореске сарадње шта је утицало на развој узајамне правне помоћи у пореским стварима.

Узајамна правна помоћ у пореским стварима је скуп правила о организацији и примени међународне сарадње између државних органа у пореским стварима. Узајамна правна помоћ је део међународног пореског права од његовог почетка. Овај институт можемо сагледати кроз три сегмента.

Први сегмент су инструменти узајамне правне помоћи у пореским стварима. Инструменти узајамне правне помоћи обухватају правне акти који регулишу сарадњу између државних органа различитих земаља и организацију пословања државних органа који спроводе узајамну правну помоћ. У почетку, инструменти узајамне правне помоћи су имали искључиво билатерални карактер, али данас постоје и мултилатерални и унилатерални инструменти узајамне правне помоћи.

Други сегмент су мере узајамне правне помоћи у пореским стварима. Порески органи су током времена развили различите мере у циљу олакшавања утврђивања и наплате пореза. Основна и најкоришћенија мера узајамне правне помоћи је размена информација на захтев. Међутим, аутоматска размена информација добија све већи значај. Мере узајамне правне помоћи могу се користити у различите сврхе, али је њихово дејство комплементарно. Са ширењем међународне пореске сарадње између двеју земаља, оне користе више мера узајамне правне помоћи у пореским стварима.

Најчешће сарадња почиње са разменом информација на захтев, а завршава заједничким ревизијама – мера која захтева највећи степен сарадње.

Трећи и задњи сегмент узајамне правне помоћи су ограничења узајамне правне помоћи и права пореских обвезника. Земље желе да заштите своје интересе у поступку узајамне правне помоћи. Због тога сви инструменти узајамне правне помоћи садрже одређене гаранције које омогућују земљама да не угрожавају своје националне интересе када сарађују са другим земљама у пореским стварима. Земље размењују поверљиве информације о пореским обвезницима. Откривања података о имовини и пословању једног лица је угрожавање његове приватности. Инструменти узајамне правне помоћи садрже одредбе о обезбеђењу поверљивости информација о пореским обвезницима, али неке земље прописују посебне гаранције у њиховим домаћим прописима.

Узајамна правна помоћ заједно са избегавањем двоструког опорезивања чине суштину савременог међународног пореског права. У овом раду, детаљно ћемо анализирати све елементе узајамне правне помоћи у пореским стварима.

2. Историјски развој узајамне правне помоћи у пореским стварима

Земље, свесне значаја узајамне сарадње у пореским стварима, већ деценијама предузимају мере да би регулисале ову материју одговарајућим правилима. Потреба за пореским информацијама из других земаља јавила се у време када су људи и предузећа почели да раде у иностранству. Питање о правној помоћи у пореским стварима је први пут поменуто у уговорима између Белгије и Француске (август 1843 г.), Белгије и Холандије (мај 1845 г.) и Белгије и Луксембурга (октобар 1845 г.) који су уређивали порез на регистрације.³

Прва међународна организација која је радила у области узајамне правне помоћи у пореским стварима је Лига народа. Међународна финансијска конференција одржана у Бриселу 1920. године је донела препоруку да се Лига народа ангажује на решавању проблема двоструког опорезивања. Финансијски комитет је до краја 1920. године одредио четири економиста (Бруни, Инауди, Селигман и Стамп) да израде

³ Bruno Gangemi, "International mutual assistance through exchange of information"- *General Report, Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 75b, (Amsterdam: IBFD, 1990), 19.

теоретску студију о двоструком опорезивању. Њихов извештај је био објављен 1923. године.

Друга међународна економска конференција одржана у Женеви 1922. године је актуелизирала питање нелегалног преноса капитала (енг. capital flight). Финансијски комитет Лиге народа је одлучио да ради на оба питања анализирајући административне и практичне аспекте двоструког опорезивања и пореске утаје. Због тога је формирао групу експерата из пореских органа различитих земаља. Ова група је поднела Финансијском комитету општи извештај 1925. године.

Комитет техничких експерата о двоструком опорезивању и пореској евазији су знали да су избегавање двоструког опорезивања и спречавање пореске утаје повезана питања. Основно начело фискалне правичности је да се сви приходи опорезују само једном. За земље је важно да избегну двоструко опорезивање пореских обвезника, али и да сарађују са другим земљама ради спречавања избегавања било каквих пореза на доходак обвезника.⁴

Постојала је потреба за додатним активностима и експертска група је предложила формирање Комитета техничких експерата за двоструко опорезивање и пореску утају.⁵ Комитет су формирали службеници из: Аргентине, Белгије, Чехословачке, Француске, Немачке, Велике Британије, Италије, Јапана, Швајцарске, САД и Венецуеле. Иако су владе ових земаља именовале чланове комитета, чланови су радили као независни експерти. Овај комитет је добио задатак да изради нацрт модел конвенције на основу извештаја из 1925. године.

Једно од најпроблематичнијих питања је било карактер конвенција. Да ли да буду мултилатералне или билатералне? Комитет техничких експерата је потврдио предност мултилатералних конвенција, али се ипак одлучио да конвенције буду билатералне. Због разлика између националних пореских система, земље не би прихватиле мултилатералне конвенције осим ако нису превише опште. А такве опште мултилатералне конвенције скоро и да немају практични значај.⁶ Трошкови склапања билатералних уговора су мањи, а и земље могу боље заштитити своје интересе билатералним уговорима. Ово су само неколико разлога због којих је Комитет техничких експерата одлучио да модел конвенције буду билатерални инструменти.

⁴ Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, "Double Taxation and Tax Evasion" (Geneva: League of Nations, 1927), 23.

⁵ Ibid., 6.

⁶ Ibid., 8.

Комитет је израдио четири модел конвенције. Две су регулисале двоструко опорезивање – Модел конвенција за спречавање двоструког опорезивања и Модел конвенција за спречавање двоструког опорезивања у области пореза на наслеђе, а друге две модел конвенције су требале решити проблем пореске утаје – Модел конвенција о административној сарадњи у пореским стварима и Модел конвенција о судској помоћи у наплати пореза.

У овом одељку докторске дисертације, анализираћемо детаљније рад Лиге народа у области узајамне правне помоћи у пореским стварима. Ова организација је поставила темеље узајамне правне помоћи и утврдила је нека начела која се примењују и данас.

2.1. Модел билатералне конвенције о административној сарадњи у пореским стварима из 1927. године

Модел билатералне конвенције о административној сарадњи у пореским стварима (даље Модел конвенција о административној сарадњи) је имала за циљ да олакша утврђивање пореских обавеза. Уговорне стране које су на основу ове Модел конвенције закључиле билатерални споразум сарађивале су између себе због утврђивања пореза и спречавања избегавања плаћања пореза. Сарадња између земаља је била на реципрочној основи. Административна сарадња између уговорних страна је обухватала размену пореских информација и сарадњу између надлежних органа у спровођењу неких процесних радњи. Размена информација је била ограничена само на информације које су доступне уговорним странама. Модел конвенција о административној сарадњи прописивала је размену на захтев и размену информација без посебног захтева.⁷

Размена информација без посебног захтева није добро дефинисана. Сматрали смо да Модел конвенције о административној сарадњи под разменом информација без посебног захтева регулише групне захтеве за размену информација, али у Коментару модел конвенције је објашњено да је у питању размена информација на редовној основи (аутоматска размена).⁸ Размена информација без посебног захтева је обухватала физичка и правна лица која су порески обвезници у једној или обема земљама

⁷ Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, Draft of a Bilateral Convention on Administrative Assistance in Matters of Taxation, (Geneva: League of Nations, 1927), чл. 1, ст. 2, т. А.

⁸ Ibid, Коментар члана 1.

уговорницама. Земље су требале обезбедити информације о: именима, домицилу или резиденству пореских обвезника и њиховом породичном стању; власништву некретнина; хипотекама и сличним потраживањима; индустријским, привредним и пољопривредним предузећима; зарадама и накнадама директора; преносивим хартијама од вредности, потраживањима, депозитима и текућим рачунима; и оставинама.⁹ Земље су проширивале или умањивале листу информација размењиваних без посебног захтева када су склапале уговоре о административној сарадњи. Није објашњено, али се подразумева да би се оваква размена примењивала на лица резиденте једне земље уговорнице који остварују приходе у другој земљи уговорници.

Узајамна правна помоћ према Модел конвенцији о административној сарадњи се вршила поштујући начело реципроцитета и била је ограничена правним прописима земаља уговорница. Начело реципроцитета подразумева да једна земље може од друге земље тражити само оне информације које и сама може да обезбеди другој земљи. Такође, земље нису имале обавезе да размењују информације које не могу прибавити по њиховим националним прописима или спроводе мере које одступају од њихових надлежности према домаћем законодавству.¹⁰ Земља је могла да одбије административну сарадњу ако је таква сарадња супротна друштвеном поретку.

Због спровођења споразума израђених по Модел конвенцији о административној сарадњи, надлежни органи су могли директно да комуницирају између себе и тако да избегну сложене процедуре о стандардној међународној сарадњи (преко Министарства спољних послова).¹¹ И поред тога што оваква одредба данас не делује као револуционарно решење, треба имати у виду да Модел конвенција о административној сарадњи је израђена 1927. године, а тада је сарадња између надлежних органа различитих земаља била формалнија.

Ова Модел конвенција уређује и питање трошкова. Административна сарадња се остваривала без плаћања трошкова, осим ванредних трошкова који настају у одређеним случајевима.¹² Ово правило са малим изменама се примењује и данас.

Да би се олакшала пореска сарадња између земаља уговорница утврђено је правило о информисању. Било је предвиђено да надлежни органи земаља повремено

⁹ Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, Draft of a Bilateral Convention on Administrative Assistance in Matters of Taxation, чл. 2.

¹⁰ Ibid, чл. 3.

¹¹ Ibid, чл. 5.

¹² Ibid, чл. 6.

достављају другој уговорној страни информације о њиховим истражним овлашћењима и националним административним процедурама.¹³ Тиме једна земља има информације о текућом стању у законодавству друге земље уговорнице.

Модел конвенција о административној сарадњи је револуционарни корак у узајамној правној помоћи у пореским стварима. Њен значај и квалитет показује то што нека начела и правила која је утврдила ова Модел конвенција се примењују и данас.

2.2. Модел билатералне конвенције о судској сарадњи у наплати пореза из 1927. године

Лига народа доношењем посебне Модел билатералне конвенције о судској сарадњи у наплати пореза (Модел конвенција о наплати пореза) је регулисала наплату пореза и обезбеђење наплате пореза у другим земљама. Почетком двадесетог века је већ било јасно да размена пореских информација није довољна да би земље ефикасно опорезивале пореске обвезнике који раде у иностранству. Земље уговорнице које су хтеле закључити уговор о наплати пореза су одређивале за које порезе би се обезбедила наплата пореза друге земље уговорнице на њиховој територији. Ова мера узајамне правне помоћи је реципрочна и земље су морале ускладити врсте пореза за које би захтевале и обезбеђивале наплату пореза.¹⁴

Земље су могле захтевати наплату пореза у другој земљи уговорници само ако су пореске обавезе коначне и извршне (*res judicata*).¹⁵ Наплата пореза није обухватала само износ утврђеног пореза него и трошкове, камате повезане с порезом и пореске казне.¹⁶ Правило о наплати споредних потраживања заједно са порезима је постало један од постулата наплате пореза у другој земљи.

Наплата пореза других земаља се обављала на захтев. Земља у којој неки порески обвезник дугује порезе (даље земља подносилац захтева за наплату пореза) подноси захтев другој уговорници земљи која има јурисдикцију над пореским обвезником или његовом имовином.¹⁷ Највиши порески орган земље уговорнице или

¹³ Ibid, чл. 7.

¹⁴ Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, Draft Bilateral Convention on Judicial Assistance in Collection of Taxes, (Geneva: League of Nations, 1927), чл. 1.

¹⁵ Ibid, чл. 3.

¹⁶ Ibid, чл. 2.

¹⁷ Ibid, чл. 4.

други именовани орган су подносили захтеве за наплату пореза. Захтеви су морали садржати у прилогу одлуку или решење о извршењу (наплати) пореза у земљи која захтева наплату. Тако земља прималац захтева је имала директан приступ оригиналном правном акту којим је утврђен порески дуг.

Иако је ова Модел конвенција израђена пре више од 85. година, она је регулисала нека питања која су и данас спорна у међународном пореском праву. Једно од тих питања је језик комуникације између надлежних органа. Земља подносилац захтева обезбеђује превод докумената на језику земље која прима захтев и треба да спроведе наплату пореза друге земље уговорнице.¹⁸ Овим правилом се смањују трошкови земље која спроводи наплату пореза друге земље и смањује се вероватноћа да земља прималац захтева за наплату пореза одбије захтев због нејасноће и несразмерног оптерећења.

Поступак наплате пореза других земаља требао би бити што ефикаснији. Није потребно признавање стране одлуке о принудној наплати пореза у земљи примаоцу захтева за наплату пореза. Земља која је требала да изврши наплату пореза (даље земља прималац захтева за наплату пореза) је имала обавезу да спроведе наплату у најкраћем року. Она је могла одбити захтев само ако не може да спроведе наплату због потенцијалне повреде друштвеног поретка.¹⁹

Наплата пореза других земаља се обављала по правилима земље која обавља наплату. Ово правило олакшава поступак наплате. Порески службеници не морају користити друге поступке да би наплатили порезе других земаља и тиме нису изазвани додатне трошкове пореским органима због примене различитих правила. Земља која обавља наплату нема обавезу да користи мере о наплати пореза које нису доступне земљи подносиоцу захтева према њеним пореским прописима. Овакво правило не дозвољава злоупотребе ширих процесних овлашћења других земаља.²⁰ Порези других земаља немају приоритет у наплати у земљи која обавља наплату пореза других земаља.²¹ Ово начело се и данас примењује у узајамној правној помоћи у пореским стварима.

Ако порески обвезник има право на правне лекове и нису испуњени услови о наплати пореза у другој земљи уговорници, земља уговорница може да тражи

¹⁸ Ibid, чл. 6.

¹⁹ Ibid, чл. 7.

²⁰ Ibid, чл. 9, ст. 1.

²¹ Ibid, чл. 10.

обезбеђење наплате пореза у другој земљи уговорници по правилима Модел конвенцији о наплати пореза.²²

Модел конвенција о наплати пореза регулише само основе наплате пореза других земаља уговорница. Због тога једна одредба Модел конвенције упућује земље да регулишу посебним споразумима између највиших финансијских органа земаља уговорница сва остала питања која су битна за спровођење наплате пореза и обезбеђење наплате пореза других земаља уговорница. Такви споразуми обавезно би прописивали правила о преносу наплаћених пореза, девизном курсу скупљених износа и режиму трошкова наплате.²³

Овом Модел конвенцијом се регулишу две мере – наплата пореза и обезбеђење наплате пореза у другим земљама. Оно што смо рекли за Модел конвенцију о административној сарадњи важи и за ову Модел конвенцију. Она је поставила основе наплате пореза других земаља и обезбеђења наплате пореза у другој земљи. Иако Модел конвенција садржи претежно општа правила, можемо констатовати да су правила добро написана и због тога наплата пореза се мало променила у протеклих 92. године.

2.3. Модел билатералне конвенције о успостављању реципрочне административне сарадње за утврђивање и наплату директних пореза из 1943. године

Након 1927. године, узајамна правна помоћ у пореским стварима је била регулисана два модела конвенцијама. Лига народа на састанку у Мексико Ситију 1943. године је одлучила да узајамну правну помоћ регулише једним инструментом због великог броја заједничких елемената оба претходна инструмента узајамне правне помоћи и донела три модела конвенције на том састанку (Модел билатералне конвенције о избегавању двоструког опорезивања на доходак, Модел билатералне конвенције о избегавању двоструког опорезивања на наслеђе и Модел билатералне конвенције о успостављању реципрочне административне сарадње за утврђивање и наплату директних пореза). Земље су имале могућност да ограниче узајамну правну

²² Ibid, чл. 11.

²³ Ibid, чл. 12.

помоћ само на пореску сарадњу о утврђивању пореза и да искључе наплату пореза других земаља. Ова опција је била често коришћена.²⁴

Модел билатералне конвенције о успостављању реципрочне административне сарадње за утврђивање и наплату директних пореза (даље Модел конвенција о успостављању реципрочне сарадње) је имала за циљ да обезбеди ефективну примену правила о порезима обухваћеним уговорима о избегавању двоструког опорезивања на доходак и наслеђе. Ова Модел конвенција садржи само основна правила о пореској сарадњи између земаља, а питања са практичним значајем су регулисана у Протоколу Модел конвенције о успостављању реципрочне сарадње. Протокол је саставни део Модел Конвенције и Лига народа је предлагала да земље потпишу протокол истог дана кад потпишу Уговор о успостављању реципрочне сарадње.

Земље уговорнице, на основу реципроцитета, су спроводиле захтеве за размену информација у пореским стварима. Размена информација је обухватала информације доступне пореским органима, али и информације које су порески органи могли обезбедити према националним пореским прописима.²⁵

Надлежни органи једне земље уговорнице су били овлашћени да траже од надлежних органа друге земље уговорнице информације о конкретним случајевима које су потребне због утврђивања пореза обухваћених уговорима о избегавању двоструког опорезивања. Такве информације су биле директно преношене надлежним пореским органима. И Модел уговора о административној сарадњи из 1927. године садржи сличну одредбу о директној комуникацији. Успостављање непосредне комуникације између пореских органа има велики значај, што представља једну врсту специјалног режима.²⁶

Надлежни орган земље уговорнице који је примио захтев за размену информација је требао доставити надлежном органу друге земље уговорнице следеће информације у одговору на захтев:

- Имена и адресе сваког физичког лица, партнерства, предузећа или другог правног лица на територији друге земље уговорнице и информације о закупнинама, дивидендима, каматама, ауторским накнадама, приходима од трустова, зарадама,

²⁴ League of Nations, Fiscal Committee, *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, No. C.88.M.88.1946.II.A, (Geneva: League of Nations, 1946), 43.

²⁵ League of Nations, *Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes*, (Mexico: League of Nations, 1943), чл. 1.

²⁶ *Ibid.*, чл. 2.

пензијама, ануитетима и другим фиксним или опредељивим приходима оствареним од тих лица у земљи примаоца захтева за размену информација.

- Копије пописа ствари које су наследила лица која имају адресу у другој земљи уговорници или су држављани друге земље уговорнице.
- Податке о средствима и потраживањима лица са адресом на територији друге земље уговорнице које надлежни органи прве земље уговорнице могу обезбедити из банака, друштава за осигурање и других финансијских институција.
- Податке које надлежни органи једне земље уговорнице могу обезбедити о стварима које наслеђују лица која имају адресу у другој земљи уговорници.²⁷

Модел конвенција о реципрочној сарадњи није дозвољавала размену информација без посебног захтева, али је прецизно дефинисала категорије информација које су земље требале размењивати. У случајевима размене претходно наведених информација, реципроцитет се претпостављао. У свим осталим облицима узајамне правне помоћи, надлежни органи земље уговорнице која подноси захтев требало је да приложи декларацију која потврђује да слични захтеви могу бити извршени у земљи подносиоца захтева.²⁸ Протокол је позивао земље да уговоре, на билатералној основи, проширење размене информација и на друге категорије информација које могу бити битне за утврђивање пореза регулисаних пореским уговорима.²⁹

Земље уговорнице могле су захтевати узајамну правну помоћ у наплати пореза обухваћених уговором о избегавању двоструког опорезивања од других земаља уговорница. Наплата пореза укључивала је и наплату споредних обавеза (камата, трошкова и административних казни) које су утврђене према праву земље подносиоца захтева за наплату пореза у другој земљи уговорници, али сам поступак наплате се спроводио по праву земље која врши наплату по правилима о наплати домаћих пореза.³⁰ Захтев за наплату пореза у другој земљи морао је да садржи у прилогу документе који потврђују да су пореске обавезе коначне и извршне по праву земље

²⁷ Ibid., чл. 3.

²⁸ League of Nations, Protocol of the Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes, (Mexico: League of Nations, 1943), чл. 2.

²⁹ Ibid., чл. 20.

³⁰ League of Nations, Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes, чл. 4, ст. 1 и 2.

подносиоца захтева.³¹ Ако пореске обавезе нису биле коначне, земља уговорница није могла поднети захтев за обезбеђење наплате пореза у другој земљи уговорници.³² Уговорне стране нису примењивале меру обезбеђења наплате пореза других земаља уколико износ пореза није био одређен.³³ Тако се штитило право коришћења имовине пореских обвезника и надлежни органи нису могли ограничити ово право осим ако пореске обавезе нису конкретно утврђене.

Протокол је прописивао и минимални садржај захтева за размену информација, обавештењу пореских обвезника у другој земљи уговорници и наплати пореза у другој земљи. Захтев за размену информација мора садржати: назив надлежног органа земље подносиоца, име, адресу и држављанство пореског обвезника о коме се захтевају информације, информације о врсти пореза и пореском периоду.³⁴ Захтев за обавештавање поред информација којих морао је садржати захтев за информације требао је да садржи и: адресу примаоца и информације о врсти и сврси докумената који се достављају пореском обвезнику једне земље уговорнице у другој земљи.³⁵

Захтев за наплату пореза, поред информација које мора садржати захтев за информације требао је садржати и: податке о износу дугованог пореза, информације о износу камата и датуму од када се обрачунавају камате, информације о врсти и износу казни и остале информације које су релевантне за наплату пореза.³⁶

Захтеви за размену информација, обавештење пореских обвезника у другој земљи уговорници и наплату пореза у другој земљи требали су бити написани на језику земље подносиоца, али у прилогу захтева су требали садржати и превод захтева на званичном језику земље примаоца.³⁷ Информације садржане у одговорима захтеве су биле написане на језику земље која је послала те информације.³⁸ Тако се смањују трошкови те земље и избегавају се нејасноће око садржаја информација. Модел конвенција о успостављању реципрочне сарадње је први инструмент који је увео правила о језику комуникације између надлежних органа земаља уговорница у пореским стварима.

³¹ Ibid., чл. 4, ст. 3.

³² Ibid., чл. 4, ст. 4.

³³ League of Nations, Protocol of the Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes, чл. 19.

³⁴ Ibid., чл. 4, ст. 1.

³⁵ Ibid., чл. 4, ст. 2.

³⁶ Ibid., чл. 4, ст. 3.

³⁷ Ibid., чл. 5.

³⁸ Ibid., чл. 3.

Захтев за наплату пореза морао је садржати копију аката надлежних органа земље подносиоца захтева којим је утврђена правоснажност пореске обавезе и изјаву надлежних органа да је пореска обавеза извршена у земљи подносиоца захтева.³⁹ Тако је надлежни орган земље примаоца захтева за наплату пореза имао директан увид у оригиналан акт којим се утврђују пореске обавезе.

Земље уговорнице нису могле поднети захтеве за наплату пореза када је постојала могућност да порески органи наплате порез у тој земљи и износ пореске обавезе је био испод утврђеног минималног прага.⁴⁰ Овим чланом се није дозвољавало неоправдано ангажовање пореских органа других земаља и њихово несразмерно оптерећење.

Наплата пореза других земаља уговорница се спроводила по пореским правилима за наплату домаћих пореза. Ово правило је дозвољавало пореским службеницима да не користе различите процедуре због наплате домаћих пореза и пореза других земаља и због тога смањује административне трошкове. Ипак, земља која наплаћује порезе друге земље могла је да примењује посебне поступке захтеване од земље подносиоца захтева за наплату ако ти поступци нису супротни са правилима земље која наплаћује порезе.⁴¹

Протокол је прописивао да порези других земаља немају првенство у наплати пореза пре других државних и приватних потраживања као што имају домаћи порези.⁴² Ово начело важи и данас. Земља прималац захтева за наплату пореза обављала је наплату по правилима о наплати домаћих пореза, али није смела да спроводи радње које нису дозвољене према праву земље подносиоца захтева. Кад је постојала сумња, земља подносилац захтева за наплату пореза у другој земљи уговорници подносила је изјаву за утврђивање да је наплата дозвољена према прописима те земље.⁴³

Надлежни органи земље примаоца захтева о узајамној правној помоћи у пореским стварима су имали обавезу да информишу земљу подносиоца захтева о предузетим радњама због спровођења захтева, без обзира да ли су те радње извршене и да ли су резултирале наплатом пореза.⁴⁴

³⁹ Ibid., чл. 8.

⁴⁰ Ibid., чл. 9.

⁴¹ Ibid., чл. 10.

⁴² Ibid., чл. 11.

⁴³ Ibid., чл. 12.

⁴⁴ Ibid., чл. 13.

Наплата пореза се вршила у валути земље уговорнице која обавља наплату пореза друге земље уговорнице. Надлежни органи те земље претварали су захтеване износе пореских обавеза у домаћој валути према задњом курсу између земаља пре наплате пореза.⁴⁵ Наплаћени износ се преносио Народној банци друге земље уговорнице након одбијања трошкова наплате.

Земље уговорнице су могле одбити захтеве о узајамној правној помоћи других земаља ако: захтевом су тражене информације које земља прималац захтева није имала право да обезбеди према домаћим прописима или земља подносилац захтева није имала право на такве информације по свом законодавству; неопходно је било да се изврше управне или судске радње које нису у сагласности са законодавством једне или обеју земаља уговорница; спровођење захтева би изазвало кршење правила о заштити професионалних, индустријских или трговинских тајни; порески обвезник о коме су захтеване информације је држављанин земље примаоца захтева; и земља прималац захтева сматрала да спровођењем захтева може угрозити њен суверенитет и безбедност.⁴⁶ Услови о ограничењу узајамне правне помоћи су јасно одређени и први пут таксативно утврђени. Ова ограничења без великих измена се примењују и у важећим инструментима.

Надлежни органи земље примаоца информација су требали обезбедити тајност примљених информација из других земаља уговорница на истом нивоу као у земљи која је послала информације. Службеници који би прекршили ово правило били би кажњени због кршења тајности по домаћим прописима.⁴⁷ Правна сигурност пореских обвезника је заштићена овим правилом. У савременом међународном пореском праву је прихваћено сасвим различито решење- земље обезбеђују тајност примљених информација из других земаља као што штите тајност домаћих информација. Ово решење је горе за пореске обвезнике због тога што су они изложени већој правној несигурности кад приватност њихових података зависи од режима заштите пореских информација у земљи примаоца информација.

⁴⁵ Ibid., чл. 16.

⁴⁶ League of Nations, Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes, чл. 5.

⁴⁷ Ibid., чл. 6.

Земље уговорнице нису имале право повраћаја трошкова, осим за трошкове сведока, експерата, агената и судских или других такси у вези са доставом докумената у другој земљи или наплатом пореза других земаља.⁴⁸

Због спровођења узајамне правне помоћи била су потребна детаљнија правила. Надлежни органи земаља уговорница су могли утврдити таква правила. Модел конвенција о успостављању реципрочне сарадње упућивала је надлежне органе да склопе споразуме о поступку узајамне правне помоћи, обрасцима захтева, девизним курсевима, преносу наплаћеног пореза, минималном износу пореза за који је дозвољено да се захтева наплата пореза у другој земљи и другим битним питањима.⁴⁹

Модел конвенција о реципрочној сарадњи је општи инструмент узајамне правне помоћи који је регулисао различите мере (размену информација, наплату пореза других земаља и обавештење пореских обвезника о документима у другој земљи). Такође, ова Модел конвенција је први пут таксативно одредила неколико ограничења узајамне правне помоћи и начело тајности размењених информација. Обе категорије су прихваћене и у савременим инструментима узајамне правне помоћи у пореским стварима. Једини недостатак Модел конвенције о реципрочној сарадњи у односу на претходне инструменте је то што није прописивао размену информација без претходног захтева. Ипак требамо имати у виду да су све Модел конвенције само смернице за склапање пореских уговора између земаља и задњу реч увек имају уговорне стране.

2. 4. Модел билатералне конвенције о успостављању реципрочне административне сарадње за утврђивање и наплату пореза на доходак, имовину и наслеђе из 1946. године

На конференцији Лиге народа о фискалној политици у Мексико Ситију 1943. године су учествовале земље из Северне и Јужне Америке и очекивано текст нацрта Модел конвенције је био прилагођен њиховим интересима. Развијене европске земље нису то лако прихватиле. Због тога након само неколико година, у 1946. години је организована конференција о изменама нацрта Модела конвенције. Наслов Модел

⁴⁸ League of Nations, Protocol of the Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes, чл. 18.

⁴⁹ League of Nations, Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes, чл. 7.

конвенције о административној сарадњи у пореским стварима је промењен у Модел билатералне конвенције о успостављању реципрочне административне сарадње за утврђивање и наплату пореза на доходак, имовину и наслеђе (даље Модел конвенција из 1946. године).⁵⁰ Са друге стране, само неколико одредаба Модел конвенције и протокола су промењене. У овом делу, анализираћемо само промењене или избрисане одредбе.

Најбитнија промена је увођење аутоматске размене информација. Модел конвенција о реципрочној административној сарадњи из 1943. године је имала одредбу у којој су биле утврђене обавезне информације које је требао садржати одговор на захтеве за размену информација. Овај члан је промењен у Модел конвенцији из 1946. године и прописана је аутоматска размена истих категорија информација које су раније биле обавезне информације у одговору на захтеве за размену информација.

Надлежни органи земље уговорнице након краја календарске године имале су обавезу да преносе другој земљи уговорници на редовној основи одређене категорије информација. То су: имена и адресе сваког физичког лица, партнерства, предузећа или другог правног лица на територији друге земље уговорнице и информације о закупнинама, дивидендима, каматама, ауторским накнадама, приходима од трустова, зарадама, пензијама, ануитетима и другим фиксним или опредељивим приходима оствареним од тих лица у првој земљи; копије пописа добара које су наследила лица која имају адресу у другој земљи уговорници или су држављани друге земље уговорнице; подаци о средствима и потраживањима лица са адресом на територији друге земље уговорнице које надлежни органи земље уговорнице могу обезбедити од банака, друштава за осигурање и других финансијских институција; подаци које надлежни органи једне земље уговорнице могу обезбедити о стварима која наслеђују лица која имају адресу у другој земљи уговорници.⁵¹

Кад погледамо све категорије прихода о којима су земље могле аутоматски да размењују информације очигледно је да је аутоматска размена оваквих података и данас, након скоро 70. година, актуелно питање.

Остале измене Модел конвенције из 1946. године су у Протоколу. Избрисане су одредбе о језику. Протокол Модел конвенције о административној сарадњи је

⁵⁰ League of Nations, Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions, (London: League of Nations, 1946).

⁵¹ Ibid., чл. 3.

регулисао језик комуникације између надлежних органа земаља уговорница, али Протокол Модел конвенције из 1946. године није регулисао ово питање. Земље уговорнице више нису имале обавезу да обавесте другу земљу уговорницу о чињеницама због којих не могу извршити захтев о узајамној правној помоћи у пореским стварима. Трећа и последна разлика је укидање задње одредбе Протокола Модел конвенције о административној сарадњи- члан 20. Овај члан је дозвољавао земљама да прошире размену информација на категорије информација које нису обухваћене модел конвенцијама, а битне су због утврђивања пореза земаља уговорница.

Модел конвенција из 1946. године је револуционарни корак у развоју узајамне правне помоћи. Она је прописивала аутоматску размену информација. Са друге стране, укинула је неке одредбе Протокола које су користиле олакшавању размене информација између земаља.

Рад Лиге народа се завршио 1946. године и Уједињене Нације (УН) су преузеле њена средства и рад. Економски и социјални савет УН је преузео рад о развоју Модел конвенција из 1946. године и формирао Фискалну комисију. Фискална комисија 1954. године није успела да унапреди модел конвенције и рад је преузела Организација за европску економску сарадњу (ОЕЕЦ од 1960. године Организација за економску сарадњу и развој -ОЕЦД). Ова организација је 1956. године формирала Фискални комитет који је почео да ради на новом нацрту Модел уговора о избегавању двоструког опорезивања. Тај уговор је требао да сузбије нове проблеме у области двоструког опорезивања и пореске евазије. Током периода 1958 – 1961. године, Фискални комитет ОЕЦД је објавио неколико извештаја о новом Моделу конвенције.⁵² Након тога, ОЕЦД полако постаје водећа међународна организација која креира глобалну пореску политику.

⁵² Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, (Amsterdam: IBFD, 2007), 57-58.

III. ДРУШТВЕНЕ ПОЈАВЕ И ФЕНОМЕНИ КОЈИ СУ УТИЦАЛИ НА РАЗВОЈ УЗАЈАМНЕ ПРАВНЕ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА

Људи су одувек сматрали порезе као наметнути трошак који смањује њихово богатство и тражили су начине да смање своје пореске обавезе. Пореска утаја и агресивно пореско планирање су директан резултат отпора пореских обвезника према плаћању пореза. Развој информационих технологија у задњих 20 година је олакшао пословање пореских обвезника ван националних граница и убрзао је глобализацију, али је олакшао и пореску утају и агресивно пореско планирање. Обе појаве директно зависе од могућности пореских обвезника да сакрију своје трансакције од пореских органа.

Због глобализације, порески обвезници су постали мобилнији и преносили су свој капитал у земље где су добијали највећи приход. Ова појава је изазвала конкуренцију између земаља за мобилни капитал. Успон штетне пореске конкуренције и пореских рајева је одраз конкуренције између земаља за привлачење капитала из других земаља. Штетна пореска конкуренција укључује мере које користе одређене јурисдикције са циљем избегавања примене пореских закона других држава и умањивање њихове националне пореске основе. Ови феномени су смањили наплату пореза на светском нивоу и отежавали су пореским органима утврђивање стварних обавеза пореских обвезника.

Порески обвезници данас могу да раде или инвестирају где хоће у свету, али порески органи су још ограничени у примени њихових овлашћења националним границама или склопљеним уговорима. Нове информационе технологије су омогућиле глобални приступ информацијама. Чињенице које су порески органи користили за утврђивање обавеза пореских обвезника више немају физичку форму. Технологија је у могућности да новац, робе и услуге претвори у електронске бајтове и преносиве на великим растојањима. Порески органи користе контролу одређених радњи да би утврдили тачан износ пореза, али интернет трансакције не обезбеђују довољно физичких индикатора извршених трансакција и због тога контрола пореских органа таквих трансакција је скоро неизводљива.

Овакво стање је увећало пореску утају, агресивно пореско планирање, штетне пореске конкуренције и довело је до развоја пореских рајева. У овом делу,

анализираћемо ове четири друштвене појаве, њихов утицај и значај узајамне правне помоћи у пореским стварима као потенцијални механизам за њихово сузбијање.

1. Пореска утаја

1.1. Уводне напомене о пореској утаји

Увођењем првих пореза ради финансирања земаља настаје и отпор обвезника плаћању пореза. Избегавање плаћања пореза је индикатор о томе колико су резиденти једне земље (не)задовољни са важећим пореским системом. Избегавање плаћања пореза јавља се у два облика. Први облик је пореска евазија и представља неиспуњење пореских обавеза предузимањем законски дозвољених радњи, а други облик је пореска утаја која представља избегавање плаћања пореза кршењем пореских прописа. У савременој теорији влада мишљење да је пореска утаја највећи узрок губитка пореских прихода земаља и да надмашује утицај пореске евазије.⁵³ У овом делу рада детаљније анализирамо основне карактеристике пореске утаје.

Физичка и правна лица избегавају порезе да би смањили своје стварне пореске обавезе. Пореска утаја је кривично дело и земље најчешће прописују казне и друге мере како би је сузбиле.

Различите активности пореских обвезника могу узроковати пореску утају. Физичка лица могу незаконито избегавати плаћање пореза пријавом смањених прихода пореским органима, увећањем пореских олакшица и путем других активности.⁵⁴ Најчешће, пореска утаја физичких лица проучавана је у области пореза на доходак. Радње које доводе до пореске утаје могу бити повезане и са осталим порезима.⁵⁵

Пореска утаја је феномен који се јавља у великом броју различитих форми, али све оне имају исти ефекат – спречавају државне органе да наплате планиране пореске приходе. Важно је нагласити да је пореска утаја појава која настаје у свакој земљи у оквирима њеног националног пореског система, али и да прелази националне границе.

Због глобализације тржишта капитала пружају се могућности пореским обвезницима да искористе инвестирање у иностранству под повлашћеним условима. Порески органи резидентних земаља не могу увек пратити прекограничне трансакције

⁵³ *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development* (Tax Justice Network, 2007), 59.

⁵⁴ Видети о томе Conference Report, “Tax Governance: The Future Role of Tax Administrations in a Networking Society,” *INTERTAX* 41, no. 4 (2013): 265.

⁵⁵ Више о томе James Alm, “Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies,” *International Tax and Public Finance* 19, no. 1 (2012): 55.

њихових обвезника па тиме неки резиденти користе стране јурисдикције за избегавање пореза.⁵⁶

1.2. Значај пореске утаје

Међународна пореска утаја је већи проблем за пореске органе него пореска утаја у националним оквирима. Када обвезници избегавају порезе у резидентној земљи, новац остаје у тој земљи и ствара бар неке пореске приходе (ако се искористи за потрошњу и утајивач плати ПДВ и друге порезе на потрошњу) или буде уложен у домаћој економији. У случају међународне пореске утаје, новац је у иностранству и неће креирати приходе у резидентној земљи утајивача и допринети њеном економском развоју.⁵⁷ У сваком случају, када постоји међународни елемент у пословању пореских обвезника, увећава се и немогућност пореских органа резидентних земаља да одреде да ли постоји пореска утаја или не.

Због изостанка директне контроле пореских органа на активности пореских обвезника у иностранству, порески обвезници могу да не пријаве остварени доходак у резидентној земљи. Ако порески обвезници изаберу да раде у пореској јурисдикцији која не доставља информације о оствареним приходима резидената страних земаља пореским органима тих земаља, порески органи могу обезбедити информације о потенцијалном порезу обвезника само посредним путем.

Генерална скупштина Уједињених нација 2005. године је заузела становиште да земље у развоју морају да мобилизирају домаће ресурсе ради подстицаја развоја економије. Због великог одлива капитала у ОЕЦД финансијским центрима и пореским рајевима, јавља се пореска утаја и губитак пореских прихода земаља у развоју а тиме се озбиљно ограничава могућност мобилизације домаћих ресурса.⁵⁸ Истраживања Мреже о пореској правди (Tax Justice Network) проценила су да богата физичка лица имају 11,5 трилион долара на офшор рачунима и да је губитак пореских прихода због коришћења пореских рајева од стране физичких лица 255 милијарди долара.⁵⁹

⁵⁶ Више о томе Niels Jensen, "How to Kill the Scapegoat: Addressing Offshore Tax Evasion with a Special View to Switzerland," *Vanderbilt Law Review* 63, no. 6 (2010): 1857.

⁵⁷ *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development* (Tax Justice Network, 2007), 16.

⁵⁸ *Ibid.*, 116.

⁵⁹ *Ibid.*, 36.

Губитак пореских прихода у САД због пореске утаје физичких лица (око 750 хиљада осумњичених обвезника) која су користила пореске рајеве је 20-40 милијарди долара.⁶⁰

Пореска утаја физичких лица је најчешће тајна и прикривена. За разлику од физичких лица, реномиране мултинационалне компаније које раде у иностранству не користе у толикој мери тајност пословања него примењују пореско планирање да би прилагодили приходе и расходе у пореским билансима користећи трансферне цене и утањену капитализацију.⁶¹ Начин прекограничног пословања правних лица ствара простор пореским органима да развијају механизме на националном нивоу како би спречили непоштовање пореских прописа. Не може се рећи да исто важи и у случају физичких лица.

Непоштовање пореских прописа од стране пореских обвезника изазива неправичну поделу дохотка у друштву и може створити осећај неправде код обвезника који редовно испуњавају своје пореске обавезе и подстаћи их на одбијање плаћања пореза у будућности. Џејмс Алм (James Alm) је истакао да није могуће разумети истинску важност опорезивања ако не прихватимо постојање и ефекте пореске утаје.⁶² Значај пореске утаје може се утврдити студијама спроведеним у развијеним земљама. Данас, износ утајеног пореза у Великој Британији је 72 милијарде фунти, а укупна сума ненаплаћених пореза је 97 милијарди фунти или 6% од БДП. У САД износ ненаплаћених пореза је око 330 милијарди долара или 2% од БДП, а у Француској између 40-50 милијарди евра или 3% од БДП.⁶³ Интересантно је да је неопорезовани доходак од нелегалних активности износио само око 15% од укупне суме утајеног капитала.⁶⁴ Остали део ненаплаћених пореза је последица трансакција ради избегавања пореских обавеза.

Светска банка процењује да је износ прекограничних токова „прљавог капитала“⁶⁵ од 1 до 1,6 трилиона долара годишње и да половина тог износа долази из

⁶⁰ Видети: ThessISMUN, “Combating Transnational Tax Evasion; Measures on the Issue of “Tax Havens” around the Globe and the Surveillance of Offshore Cash Flows.” in *2nd Committee of the General Assembly* (Thessaloniki International Student Model United Nations, Thessaloniki, Greece: University of Macedonia, 2013), 5.

⁶¹ Combating transnational tax evasion; measures on the issue of “Tax Havens” around the globe and the surveillance of offshore cash flows.”, 5.

⁶² Alm, “Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion.”, 56.

⁶³ Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, *Tax Havens: How Globalization Really Works* (New York: Cornell University Press, 2010), 66.

⁶⁴ Edgar L. Feige, ed., *The Underground Economies: Tax Evasion and Information Distortion* (New York: Cambridge University Press, 1989), 5.

⁶⁵ Прљави капитал је свака сума новца стечена незаконитим путем или искоришћена са незаконитом сврхом.

земаља у развоју и земаља у транзицији. Посебно је интересантан случај Африке, која је често описивана као континент са мањком капиталних средстава, али је Афричка унија утврдила да 148 милијарди долара годишње напуштају континент.⁶⁶

Свака земља предузима радње како би утврдила свој порески јаз, али ретко која земља јавно објављује његов износ. „Порески јаз је разлика између убраних пореских прихода и пореских прихода које би порески органи требало да прикупе када не би постојала: пореска утаја, агресивно пореско планирање и неиспуњење обавезе плаћања утврђеног пореза.“⁶⁷ Једно истраживање Службе унутрашњих прихода (Internal Revenue Service) у САД је утврдило да је порески јаз износио 345 милијарди долара у 2001. години. Према истом истраживању, око 197 милијарди долара пореског јаза могу се приписати индивидуалним пореским обвезницима.⁶⁸ Порески јаз за земље у развоју износи око 385 милијарда долара годишње.⁶⁹

Пореска утаја је битан проблем, а међународна пореска утаја изазива још већи интерес због ограничења националних пореских органа да примене домаће пореске прописе на њихове резиденте који раде у иностранству. Порески обвезници који раде у две или више јурисдикције, ако инвестирају у пореским рајевима или офшор финансијским центрима, често имају могућност коришћења разлика у националним пореским системима како не би пријавили своје целокупне приходе резидентним државама, а тиме избегавају плаћање пореза. Само резиденти САД избегавају око 100 милијарди долара пореза годишње коришћењем пореских рајева.⁷⁰ Берклеј Банка (Barclay Bank plc) у Великој Британији је била подвргнута истрази у 2006. години како би порески органи открили детаље о кредитним картицама британских резидената. Једно истраживање је утврдило да само 19 процената клијената Берклеј Банке који су резиденти Велике Британије и имају картице са међународних рачуна подnose пореске пријаве у тој држави. Порески органи Велике Британије су очекивали поврат 2,85 милијарде долара у овом случају.⁷¹ Ирска је скупила око 900 милиона евра од својих резидената који су користили Каналска Острва (Channel Islands) да би избегли

⁶⁶ Више о томе John Christensen, “The Long and Winding Road: Tackling Capital Flight and Tax Evasion,” in *TNI Conference on Money Laundering, Tax Evasion and Capital Flight* (Amsterdam: Tax Justice Network, 2007), 2.

⁶⁷ *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development*, 105.

⁶⁸ Jeffrey A. Dubin, *The Causes and Consequences of Income Tax Noncompliance* (New York, NY: Springer New York, 2012), 1.

⁶⁹ John Christensen, *THE SPECTRE OF TAX HAVENS: Secrecy, Global Crisis and Poverty* (Vienna: Tax Justice Network, 2009), 14.

⁷⁰ Jensen, “How to Kill the Scapegoat.”, 1825.

⁷¹ *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development*, 60.

опорезивање.⁷² Порески обвезници користећи банкарску тајност у пореским рајевима погоршавају финансијско стање резидентних земаља. Смањење економског развоја, девизних резерви, наплате пореза, инвестиција и повећања инфлације само су део појава које прате међународну пореску утају.⁷³

Други фактор који увећава важност пореске утаје је прање прљавог новца. Владе САД, Немачке и Шведске утврдили су да новац стечен криминалом и депониран у иностранству постаје легалан капитал иностраних рачуна. Најлакше за криминалаце је да легализују свој новац стечен криминалом тако да изгледа као мало корумпиран или као пословни доходак за који није плаћен порез, и спреман је за инвестирање у страним економијама.⁷⁴ Посебно у области финансирања тероризма теоретичари сматрају да постоји повезаност између пореске утаје и прања новца. Одлука о утаји пореза је независна од одлуке за прање прикривеног дохотка, али обим утаје зависи од одлуке о прању новца. Прање новца може да заштити пореску утају и тиме да подстакне пореске утајиваче да прикрију већи део свог дохотка. Са друге стране, увећани ризик од прања новца може обесхрабрити пореске обвезнике аверзијом према ризицима да не избегавају порез.⁷⁵

1.3. Фактори од којих зависи обим пореске утаје

У процесу анализе пореске утаје ретко долазимо до прецизних закључака због чињенице да се пореска утаја спроводи тајно и да не постоје поуздане информације о поступању пореских обвезника у складу са пореским прописима. Полазећи од категоризације фактора који изазивају пореску утају постоје економске, социолошке и психолошке теорије за објашњење избегавања плаћања пореза.

Због нелегалности пореске утаје обвезници су подстакнути да прикрију чињенице о свом стварном пореском стању од пореских органа. Економисти су развили модел у коме анализирају: комплексност пореског система, ниво информација о дохотку, обавезе о обавештењу пореским органима, одговорности и казне за пореске

⁷² Jeffrey Simser, "Tax Evasion and Avoidance Typologies," *Journal of Money Laundering Control* 11, no. 2 (2008): 123.

⁷³ Baker, Raymond W. 2000. "Illegal Flight Capital Dangers for Global Stability," *International Politik*, no. 6 (original in German) наведено у Jayesh D'Souza, *Terrorist Financing, Money Laundering and Tax Evasion* (Boca Raton, FL: Taylor and Francis Group, 2012), 43.

⁷⁴ *Ibid.*, 72.

⁷⁵ Gideon Yaniv, "Tax Evasion, Risky Laundering, and Optimal Deterrence Policy," *International Tax and Public Finance* 6, no. 1 (1999): 31.

обвезнике, вероватноћу да пословање пореског обвезника буде испитано, ниво важећих пореских стопа и казне за пореску утају као факторе који одређују ниво пореске утаје у једној држави.⁷⁶

Према овом моделу, обвезници врше рационалан избор између трошкова и користи од неплаћања пореза. Бројна су истраживања која потврђују да ниво пријављеног прихода за опорезивање зависи од вероватноће откривања утаје од стране пореских органа и висине казни. Физичка лица плаћају порезе због страха од откривања и казни ако не пријаве целокупан опорезиви доходак.⁷⁷ У том смислу, боља контрола пореских обвезника и веће казне за утајиваче смањују обим пореске утаје. Са друге стране, повећане пореске стопе увећавају пореску утају. Спречавање пореске утаје захтева већа финансијска средства. Према процени Службе унутрашњих прихода у САД за сваки долар потрошен за побољшање контроле утврђивања и наплате пореза, порески приходи се увећавају за пет до тридесет долара.⁷⁸ У пракси је потврђено да физичка лица преувеличавају вероватноћу откривања пореске утаје од стране пореских органа и због тога ће боља контрола пореских обвезника створити додатну тежњу ка добровољном плаћању пореза и повећање износа наплаћеног пореза. Данас нови трендови у пореској контроли олакшавају рачунарску анализу података и контролу докумената. Са друге стране, пракса показује да се мањи број физичких лица контролише и кажњава због непоштовања пореских прописа.⁷⁹

Неки теоретичари наглашавају улогу друштвених норми у процесу испуњења пореских обавеза као општеприхваћен начин понашања пореских обвезника. Ако се код великог броја обвезника створи уверење да влада не жели да открива и кажњава пореске утајиваче, они би сматрали да имају оправдање за пореску евазију.⁸⁰ Социолошке теорије подстрек променама у понашањима пореских обвезника траже у спољним факторима који утичу на испуњење или неиспуњење пореских обавеза.

Са друге стране, психолошке теорије анализирају унутрашњи систем схватања пореских обвезника са циљем одређивања зашто неки порески обвезници извршавају, а други избегавају плаћање њихових пореских обавеза. Порески обвезници водећи се

⁷⁶ Ken Devos, *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour* (Dordrecht: Springer Netherlands, 2014), 14.

⁷⁷ Више о томе: Alm, "Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion", 60.

⁷⁸ *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development*, 110.

⁷⁹ Dubin, *The Causes and Consequences of Income Tax Noncompliance*, 1.

⁸⁰ Милева Анђелковић, Драган Јовашевић, *Избегавање плаћање пореза*, (Ниш: Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 2006), 92.

својим вредносним системом одлучују да ли су сагласни да буду опорезовани. Сагласност пореских обвезника, између осталог, зависи од обима и квалитета јавних добара која обезбеђују државни органи и висине пореског оптерећења.

И начин функционисања држава утиче на међународну пореску утају. Када земље смање бирократију и повећају контролу корупције, стопа добровољног плаћања пореза се увећава а тиме се смањује пореска утаја.⁸¹ Велики бирократски механизам и корупција доводе до тога да физичка лица сматрају државне активности као неправичне и не осећају обавезу да доприносе финансирању њихових пројеката и циљева. Порески морал обвезника и њихова перцепција о правичности националног пореског система утичу на пореску сагласност и ниво пореске утаје. Примера ради, становници Хонг Конга више се противе пореској утаји него становници Кине. Делимично, то је резултат тога што Хонг Конг има нижи ниво пореског оптерећења и виши степен економске слободе од Кине.⁸²

У одређеним ситуацијама када земље увећају неодређености пореске основе доношењем нејасних пореских прописа, порески обвезници - физичка лица пријављују већи део свог дохотка. Немогућност утврђивања тачног дела пореза који ће пореске службе третирали као прикривени у истрази повећава несигурност и земље скупљају већи износ пореза.⁸³ Типичан пример за искоришћавање ове појаве је амерички порески систем. Пореско законодавство у САД има преко 10 хиљада страна што доприноси несигурности обвезника. Да би отклонили нејасноће пореских прописа у корист државних органа, власти САД су увеле и тзв. стандарде.⁸⁴ Стандарди се дефинишу као општа прописана начела која су подложна субјективном тумачењу и зато је њихова примена некада проблематична. Данас стандарди нису само део националних правних система, него и међународног правног поретка. Међународни порески стандарди су још сложенији због непостојања глобалног светског пореског органа, који би решавао потенцијалне недоумице.

Огроман проблем у процесу сузбијања пореске утаје јесте недостатак битних информација националних пореских органа. Ово обвезници користе и на националном

⁸¹ Ahmed Riahi-Belkaoui, "Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance" у Robert W. McGee, ed., *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies* (Boston, MA: Springer US, 2008), 3.

⁸² Видети Robert W. McGee "Tax Evasion, Tax Misery and Ethics: Comparative Studies of Korea, Japan and China" у Robert W. McGee, ed., *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies* (Boston, MA: Springer US, 2008), 163.

⁸³ Више о томе Alm, "Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion", 68.

⁸⁴ Simser, "Tax Evasion and Avoidance Typologies", 124.

и на међународном нивоу. Према подацима Службе унутрашњих прихода у САД део непријављених прихода је био: 53,9% од укупно оствареног дохотка за категорије дохотка где обвезник не подноси информације о оствареном дохотку, 8,5% од укупно оствареног дохотка за категорије где обвезник подноси неке информације о оствареном дохотку и 4,5% од укупно оствареног дохотка за категорије дохотка где порески обвезник има обавезу подношења битних информација пореским органима.⁸⁵ Једна студија у Шведској утврдила је да просечни samozапослени обвезници пријављују доходак смањен за 30%. У Великој Британији, према подацима за 1992. годину утврђено је да samozапослени обвезници у индустрији пријављују износ мањи за више од 100% од оствареног дохотка, а у услужном сектору пријављују износ мањи за 64%.⁸⁶

1.4. Спречавање пореске утаје

Непријављивање дохотка пореским органима је лакше за пореске обвезнике који раде на међународном нивоу због мањег степена контроле од стране националних пореских органа. Земље и међународне организације одавно су схватили да међународна пореска утаја захтева и међународно решење.

Интензивнији рад међународних организација почиње 1998. године објављивањем Извештаја ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији: растући глобални проблем. Активности ОЕЦД по овом извештају су завршене усвајањем Модел споразума о размени информација у пореским стварима у 2002. години. Усвајањем Модел споразума о размени пореских информација постављају се два кључна међународна стандарда у пореској материји. Земље се у пореској сарадњи више не могу позивати на непостојање домаћег интереса и на банкарску тајност као разлоге за одбијање размене пореских информација.⁸⁷ Усвајање нових стандарда у међународном пореском праву позитивно је утицало на јавно мњење за борбу с пореском утајом, али је имало мали практични значај. Церси (Jersey) и САД су потписали један од првих споразума о размени информација у пореским стварима и у периоду од пет година примене уговора до 2008. године, обављено је мање од десет размена пореских

⁸⁵ Видети Christian Traxler, "Voting over Taxes: The Case of Tax Evasion," *Public Choice* 140, no. 1–2 (2009): 51.

⁸⁶ *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development*, 59.

⁸⁷ Милева Анђелковић, „Међународно пореско планирање – могућности и ограничења у савременим условима“, *Право и привреда* vol. 48, no. 7-9 (2011), 596.

информација.⁸⁸ Такво стање међународна заједница је толерисала до почетка глобалне економске кризе 2008. године.

Почетком 2009 године, међународна пореска утаја поново је била примарни проблем политичке агенде. На самиту Г20 у Лондону председници држава и влада земаља чланица су позвали све земље које још нису прихватиле стандарде о транспарентности и размени информација на захтев да ураде то што брже.⁸⁹ Као прихватање ових међународних пореских стандарда сматрало се потписивање 12 пореских уговора или споразума о размени информација који испуњавају стандарде. Порески уговори су поштовали пореске стандарде ако: обезбеђују размену информација на захтев када то је „предвидљиво битно“ (foreseenably relevant) за примену домаћег пореског права уговорних страна; не постоје ограничења размене информација због банкарске тајности или обавезност постојања домаћег интереса земље која обезбеђује информације; доступне су државним органима информације о банкарским рачунима, рачуноводству пореских обвезника или власничким правима; поштују се права пореских обвезника у процесу пореске сарадње; и постоји строга тајност размењених пореских информација.⁹⁰

И ова иницијатива није дала очекивани резултат и зато 2014. године ОЕЦД објављује Стандард за аутоматску размену информација са финансијских рачуна у пореским стварима⁹¹. Теоретичари у области међународног пореског права сматрају да ће аутоматска размена информација бити ефикасан механизам у борби са пореском утајом, али у време писања овог рада нису постојали проверљиви подаци да бисмо то утврдили. Ова иницијатива тек треба да заживи.

Сви међународни инструменти о узајамној правној помоћи у пореским стварима и сузбијању пореске утаје прописују сарадњу између пореских органа и размену пореских информација. Институт размене информација омогућује пореским органима резидентних држава да имају реалније информације о пореском стању обвезника чиме смањују могућности пореске утаје. Ипак, пракса показује да је међународна пореска утаја врло сложена појава и да осим утајивача постоје и порески рајеви, финансијске

⁸⁸ , *The Fight against Tax Havens and Tax Evasion Progress since the London G20 Summit and the Challenges Ahead* , 2011), 29.

⁸⁹ OECD, *Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion*, (Paris: OECD, 2009), 2. Available at: https://www.ecovis.com/fileadmin/user_upload/international/news/global/oecd-releases-overview.pdf

⁹⁰ Ibid., 5.

⁹¹ OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, (Paris, OECD Publishing, 2014).

институције и још велики број субјеката који имају интерес да не дође до спречавања пореске утаје.

Занимљиво решење је предложила Мрежа о пореској правди. Пореска утаја треба да буде сматрана као облик корупције у оквиру Конвенције против корупције Уједињених нација.⁹² Мрежа о пореској правди полази од тога да се групе као Међународна Транспарентност (Transparency International) фокусирају на корупцију државних органа у земљама у развоју, али се не узима у обзир да су финансијске институције и владе у ОЕЦД финансијским центрима исто тако учесници у процесу међународне пореске утаје.⁹³ Циљ овог предлога је да се пребаци тежиште дискусије о корупцији од стране потражње (захтеви за подмићивање од државних и јавних функционера) на страну понуде за корупцију (финансијске институције, порески адвокати, брокери, администратори трустова) који раде у развијеним земљама и стварају услове за лакшу пореску утају.

Појам корупције треба да се прошири да би се обухватиле незаконске пословне активности повезане са пореском утајом. Неопходно је казнити и понуду и потражњу за пореском утајом на међународном нивоу. Ако се ово не примени, земље у развоју би биле кажњене за њихову умешаност у корупцију, док институције које су омогућиле корупцију остају слободне.⁹⁴ До времена када став земаља о корупцији не буде прилагођен овом предлогу, губитак пореских прихода због развијених земаља које омогућују корупцију преко њихових финансијских институција као што су Луксембург, Швајцарска, Велика Британија и САД и даље је прихватљив и некажњен.

2. Агресивно пореско планирање

2.1. Уводне напомене о агресивном пореском планирању

Пореско планирање је сложен пореско-правни феномен и има заједничке елементе са институтима пореске сагласности (tax compliance) и избегавања плаћања пореза (tax avoidance).

⁹² John Christensen, "The Long and Winding Road: Tackling Capital Flight and Tax Evasion," in *TNI Conference on Money Laundering, Tax Evasion and Capital Flight* (Amsterdam: Tax Justice Network, 2007), 9.

⁹³ Видети *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development*, 116.

⁹⁴ *Ibid.*, 34.

Сваки порески обвезник може планирати пореске обавезе у сагласности са националним пореским законима у земљи у којој ради. Државни органи у складу са њиховом пореском политиком прописују алтернативне опорезиве трансакције са циљем олакшавања пословања обвезника (убрзана амортизација уместо пропорционалне амортизације; избор финансирања између сопственог капитала и дуга). Избор законских алтернатива је право пореских обвезник и обвезници одабирају трансакције које им највише одговарају. Претходно наведени пример објашњава везу између пореског планирања и пореске сагласности.

Комплексан је однос између пореског планирања и избегавања плаћања пореза. Порески обвезници у процесу пореског планирања могу искористити националне пореске прописе и вршити опорезиве трансакције само ради смањења пореских обавеза. У неким случајевима, порески обвезници примењују пореско-правне норме на начин који нису прописали ни предвидели државни органи а тиме се не испуњава циљ пореских закона. Неки аутори дефинишу пореско планирање као велики скуп шема о избегавању плаћања пореза и пореске утаје које изазивају последице само на финансијске извештаје обвезника и да је пореско планирање супротно стратегијама које укључују физички трансфер добара ради избегавања већих пореза.⁹⁵

Постоје два елемента прихватљивог пореског планирања. Пореско планирање мора бити повезано са пословним трансакцијама и начином на који су трансакције обављене - морају имати привредни циљ.⁹⁶ Пореско планирање које не испуњава ове услове означено је као агресивно пореско планирање. Кључна особина агресивног пореског планирања је то што су пореске обавезе смањене правним делима која су комплетно законита, али намера пореског обвезника је супротна циљу законодавца.⁹⁷

Агресивно пореско планирање има своје зачетке још у доба римске империје. У античком Риму, сељаци су често били предмет злоупотребе од стране пореских службеника. Тај су проблем сељаци решавали добијањем ослобођења од пореских обавеза по преносу земље најближем војном официру или земљопоседнику. Тим начином, сељаци су побољшавали њихово пореско стање. Они су били везани за

⁹⁵ Donald Bruce, John Deskins, and William F. Fox, "On the Extent, Growth, and Efficiency Consequences of State Business Tax Planning" in , *Taxing Corporate Income in The 21st Century*, eds. Alan J Auerbach, James R Hines, and Joel Slemrod, (New York: Cambridge University Press, 2007), 227.

⁹⁶ Heather Self, "Acceptable Tax Avoidance" in , *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, ed. Judith Freedman, (Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, 2008), 151.

⁹⁷ Michael Lang, "„Aggressive Steuerplanung“ (Aggressive Tax Planning)," *Steuer Und Wirtschaft International Tax and Business Reviews*, no. 2 (2013): 63.

земљу, и даље живели у истим кућама, радили на истим њивама, али нису плаћали порезе. По преносу земље, порески службеници у Риму су требали наплатити порезе од власника земље сељака (официр или земљопоседник) који је имао потребна средства да се одбрани од злоупотреба пореских службеника.⁹⁸

Разлог великог развоја пореског планирања су и уговори о избегавању двоструког опорезивања. Почетком 20-тих година 20-тог века, економисти који су радили на избегавању двоструког опорезивања у оквиру Лиге народа приметили су потенцијалну могућност за развој законитог избегавања плаћања пореза због пореских уговора о избегавању двоструког опорезивања и укидању препрека међународних токова капитала али сматрали су да је то проблем другоразредног значаја.⁹⁹

Највећи проблем данас представља агресивно пореско планирање. Осим националних институција и међународне организације интензивирају свој рад у овој материји. Препорука Европске комисије дефинише агресивно пореско планирање као „искоришћавање разлике у техничким одредбама пореских система или разлике између два или више пореска система са циљем смањења пореског оптерећења.“¹⁰⁰

Агресивно пореско планирање може имати различите форме, али се увек обавља на међународном нивоу и има неколико заједничких карактеристика: обвезници плаћају мање порезе него у случају доследног поштовања пореских прописа; приходи се опорезују у земљи где нису зарађени; и порез на доходак је плаћен у каснијем периоду у односу на период зарађивања дохотка.¹⁰¹

Агресивно пореско планирање је врло битно за рад мултинационалних корпорација. У глобалној економији нема ограничења за рад ових корпорација. Порези су велики трошак повезан са обављањем делатности и зато порески саветници креирају шеме како би одржали минималне трошкове опорезивања за мултинационалне корпорације.

70-тих година прошлог века на светском нивоу су постојале 7.000 мултинационалних компанија. Од 1990. године до 1998. године овај број се увећао од 35.000 на 53.607. До 2006. године у свету имамо 78.000 мултинационалних компанија

⁹⁸ Donald L. Korb, Shelters, Schemes, and Abusive Transactions: Why Today's Thoughtful U.S. Tax Advisors Should Tell Their Clients to "Just Say No" in, *Tax and Corporate Governance*, Wolfgang Schön, ed. vol. 3, MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law (Berlin: Springer, 2008), 289.

⁹⁹ League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion. Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations*, (Geneva: League of Nations, 1925), F. 212.

¹⁰⁰ Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU), 41.

¹⁰¹ *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development* (Tax Justice Network, 2007), 42.

са најмање 780.000 филијала.¹⁰² Увећање броја мултинационалних корпорација изазива и повећање трговине у оквиру једне компаније на међународном тржишту (данас над 60% од укупне међународне трговине).¹⁰³ Овај феномен, уз стално увећавање просечног пореског оптерећења у односу на национални БДП, у скоро свим земљама је узроковао развитак агресивног пореског планирања.

Најчешћа активност мултинационалне компаније је смањење пореског терета избегавањем плаћања пореза у земљи где је остварен доходак – тзв. ерозија пореске основе (base erosion). Земље и међународне организације сматрају да је ерозија пореске основе врло штетна појава и озбиљан ризик за пореске приходе који требају владама за финансирање јавних расхода.¹⁰⁴ Ерозија пореске основе угрожава пореску једнакост и порески суверенитет земаља, смањује порески морал и ставља компаније које раде само на локалном тржишту у неравноправан положај.

Основни услов за ерозију пореске основе је могућност да мултинационална компанија пренесе профит из земље у којој обавља своју делатност у земљу са ниским пореским оптерећењем или без пореза где врши само неку минималну активност. Пренос профита укључује трансакције које обезбеђују да доходак, олакшице и ослобађења буду постављена тако да произведу најмању могућу пореску обавезу.¹⁰⁵ Медији су у својим извештајима објавили да неке високо профитабилне мултинационалне компаније уопште не плаћају порез на добит. Ефективна пореска стопа на добит из иностранства за Гугл (Google) и Епл (Apple) је пријављено да износи 3% односно 1%.¹⁰⁶

Мултинационалне компаније агресивним пореским планирањем успешно користе разлике у националним пореским системима. Оне тргују робом, услугама, капиталом и правима интелектуалне својине преко граница, али у оквиру компаније. Коришћењем артифицијелних трансакционих цена, мултинационалне компаније преносе опорезиву добит да би смањиле ефективно пореско оптерећење остварујући и друге циљеве, као

¹⁰² Thomas Rixen, "From Double Tax Avoidance to Tax Competition: Explaining the Institutional Trajectory of International Tax Governance," *Review of International Political Economy* 18, no. 2 (May 2011): 207.

¹⁰³ *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development*, 43.

¹⁰⁴ G20, OECD, *Fixing the Cracks in Tax: A Plan of Action* (Paris: OECD, 2013), 2.

¹⁰⁵ Donald L. Korb, , *Tax and Corporate Governance*, (Berlin: Springer, 2008), 291.

¹⁰⁶ Clemens Fuest et al., *Profit Shifting And 'aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform* (ZEW Discussion Papers, 2013), 1.

што је избегавање контроле капитала.¹⁰⁷ Мултинационалне компаније имају за циљ смањење укупног пореског оптерећења и ефективне пореске стопе добити а тиме и да остваре већи профит након опорезивања. Једно истраживање у САД је показало да су финансијски интереси кључни за агресивно пореско планирање преко оснивања филијала мултинационалних компанија у пореским рајевима. Филијале су у 11 највећих пореских рајева оствариле 23% од иностраног профита компанија из САД у 1988. години, 38% у 1999. години и 46% у 2001. години.¹⁰⁸ Ричард Марфи из Мреже о пореској правди у њиховом извештају тврди да Велика Британија губи по 12 милијарди фунти годишње због избегавања плаћања пореза од 700 највећих британских компанија.¹⁰⁹ Немачки институт о економским истраживањима сматра да Немачка годишње губи око 90 милијарди евра пореских прихода због преноса профита и међународног пореског планирања.¹¹⁰ Ови подаци показују да је агресивно пореско планирање озбиљан проблем у међународном пореском праву. Са друге стране, нема неког одрживог решења. Стварни економски профити мултинационалних компанија и даље нису доступни пореским органима, методологија утврђивања међународног преноса профита и агресивног пореског планирања није прецизна, а истраживачи примењују различите приступе.¹¹¹

2.2. Карактеристике и врсте агресивног пореског планирања

Агресивно пореско планирање је коришћење разлика у висини пореских стопа и разлика у одредбама о дефинисању пореске основице у различитим земљама. Мултинационалне компаније у циљу увећања расположиве добити по опорезивању преносе инвестиције у земље са ниским пореским оптерећењем. Исти ефекат се остварује и куповином компаније у земљи са ниским порезима. Куповином компанија

¹⁰⁷ David Harris et al., "Income Shifting in U.S. Multinational Corporations" in , *Studies in International Taxation* , Alberto Giovannini, R. Glenn Hubbard, and Joel Slemrod, eds. (Chicago: University of Chicago Press, 1993), 277.

¹⁰⁸ Richard Hap  , "Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share" in , *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, ed. Judith Freedman, (Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, 2008), 161.

¹⁰⁹ Fuest et al., *Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms*, 9.

¹¹⁰ Детаљније Ibid., 9.

¹¹¹ Ibid., 8.

у земљама са ниским пореским оптерећењем, укупна опорезива добит мултинационалне компаније се смањује али њена тржишна вредност расте.¹¹²

Мултинационалне компаније имају на располагању велику лепезу могућности за пореско планирање. Оне саме одређују где ће: лоцирати главно седиште компаније, а где огранке и филијале; трговати деловима компаније између њих; обављати продају; обрачунавати пословне трошкове; запошљавати раднике; позајмљивати новац; регистrirати права интелектуалне својине; и захтевати пореске повластице.¹¹³

Најважнији за одређивање пореског оптерећења мултинационалних компанија су режими пореза на добит у резидентној земљи и у земљи извора. Оваква констатација може бити неочекивана, због могућности одлагања плаћања пореза у резидентној земљи до преноса добитка у њеној јурисдикцији. Утврђени негативни ефекат за оба пореза на добит (у резидентној земљи и у земљи извора) је скоро са идентичним значајем, иако у неким истраживањима научници изостављају порез на добит у резидентној земљи кад одређују чињенице које утичу на локације филијале и огранке у одређеној земљи.¹¹⁴

Агресивно пореско планирање обухвата усмерене трансакције које користе различита пореска правила на начине које законодавац није предвидео (*fraus legis*) да би се остварило смањење пореске обавезе, без промене начина пословања.

Пореска основица мултинационалних компанија у једној земљи је одређена на основу више чинилаца: национални критеријуми прописани у пореским законима који дефинишу опорезиви добитак; обим економске активности у тој земљи; и могућности компанија да прилагоде своје финансијске извештаје ради смањења пореске обавезе. Ови фактори за одређивање пореске основице су предмет пореског планирања. У наставку рада, објаснићемо детаљније неколико видова пореског планирања.

Холдинг компанија је посебни правни ентитет у потпуном власништву матичне компаније који поседује филијалу/е у другим земљама. Са циљем агресивног пореског планирања, мултинационалне компаније оснивају холдинг компаније да би искористиле порески режим у резидентној земљи холдинг компаније, најчешће земље са ниским пореским оптерећењем. Циљ формирања холдинг компаније је одлагање

¹¹² Ulrich Schreiber, *International Company Taxation*, Springer Texts in Business and Economics (Berlin: Springer, 2013), 35.

¹¹³ *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development*, 44.

¹¹⁴ Salvador Barrios et al., "International Taxation and Multinational Firm Location Decisions," *CESIFO WORKING PAPER*, no. 2503 (2008), 4.

опорезивања у резидентној земљи матичне (мултинационалне) компаније. Због тога избор локације за холдинг компанију зависи од: ниског степена опорезивања прихода од капитала (дивиденде и камате) и развијености мреже билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања.¹¹⁵ Холдинг компаније врше функцију скупљања дивиденде из компанија њених филијала и обезбеђивања зајмова матичној компанији. Све док је инострани добитак у холдинг компанији и није пренесен матичној компанији, порези на добит у резидентној земљи матичне компаније нису обрачунати на добит из иностранства и наплаћени су само порези у земљи где је основана холдинг компанија. Што је дуже одложен пренос профита у резидентној земљи матичне компаније, нижа је нето садашња вредност (NPV) пореза на добит и значајан је само ефекат пореза у земљи извора на профитабилност компаније.¹¹⁶

Посебна врста холдинг компаније су компаније основане ради **коришћења пореских уговора (treaty shopping)**.¹¹⁷ Матична компанија остварује доходак у некој страниој земљи али је доходак опорезив у целости у земљи извора. Да би искористила повластице из уговора о избегавању двоструког опорезивања или другог међународног правног акта, мултинационална компанија може основати компанију у земљи која има порески уговор са земљом где је остварен доходак. Холдинг компанија прима доходак из земље извора, али он није опорезив у земљи извора или има повлашћен порески третман.

Мултинационалне компаније могу финансирати отварање своје филијале у иностранству на два начина – преко сопственог капитала или дужничким финансирањем. У случају финансирања сопственим капиталом, филијале у иностранству имају неограничену пореску обавезу у земљи где су основане и плаћају порез на добит на основу принципа резидентности. На пренос добити у резидентној земљи матичној компанији може бити обрачунат и порез по одбитку. Дивиденде матичне компаније добијене од иностраних филијала су уобичајено ослобођене од пореза на добит, али су опорезиви на нивоу акционара- физичких лица.

¹¹⁵ Развијеност мреже билатералних пореских уговора је важна за третман државе од међународне заједнице. Државе не ограничавају примену националних пореских прописа на приходе из пореских рајева и што је већа мрежа пореских уговора смањене су шансе за примену пореза по одбитку у случају преноса добитка у другој држави.

¹¹⁶ Schreiber, *International Company Taxation*, 44.

¹¹⁷ Више о томе: Luc De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse under Domestic Tax Law, Tax Treaties & EC-Law* (Katholieke Universiteit Leuven, 2007), 9-10.

У случају финансирања иностраних филијала задуживањем, камате су одобрени расход у пореском билансу филијала и приход од камата је опорезив једино на нивоу матичне компаније која је обезбедила капитал. Страни порески органи могу увести порез по одбитку на исплату камата у иностранству, али порези по одбитку се могу одбити на основу пореског кредита од пореза на добит матичне компаније која добија камате.

Инвестиције мултинационалних компанија у земљама са ниским пореским оптерећењем су финансиране сопственим капиталом, са друге стране, инвестиције у земљама са високим пореским оптерећењем су финансиране задуживањем. Инвестирање у страним земљама сопственим капиталом има за резултат плаћање страних пореза на профит остварен у иностранству, а одлагање преноса добитка у резидентној земљи матичне компаније увећава профитабилност. Са друге стране, финансирање задуживањем изазива исплате камата ослобођених од пореза у иностранству и тиме се избегава плаћање страних пореза. Финансирање задуживањем је опорезиво само у резидентној земљи кредитора.¹¹⁸

Мултинационална компанија може смањити ефективно пореско оптерећење ако прима исплате камата у земљи са ниским порезима. Зато мултинационалне компаније када отварају филијале у земљама са високим порезима, финансирају их претежно задуживањем да би плаћале мање порезе. Ова појава се назива **утањена (умањена) капитализација**. Овај феномен смањује опорезиве приходе у земљама са високим пореским оптерећењем и омогућује да камате буду примљене у земљама са ниским порезима.

У посљедњим деценијама, **права интелектуалне својине** су постала део мера агресивног пореског планирања. Вредности интелектуалне својине је тешко одредити, а са друге стране лако је пренети права интелектуалне својине из једне у другу јурисдикцију. Мултинационалне компаније лоцирају своја права интелектуалне својине у земљама са ниским пореским оптерећењем и када остале филијале мултинационалне компаније користе интелектуалну својину плаћају за корисничке дозволе компанији која држи права интелектуалне својине и са тиме се смањује порески терет на нивоу целе мултинационалне корпорације. Мајкрософт (Microsoft) држи своја права интелектуалне својине у Ирској- земљи са ниским порезима.¹¹⁹

¹¹⁸ Schreiber, *International Company Taxation*, 44.

¹¹⁹ *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development*, 51.

Компаније које поседују права интелектуалне својине требају бити лоциране у земљама са ниским порезима на добит и повољнијим пореским подстицајима о држању права интелектуалне својине. Али, холдинг компаније које држе права интелектуалне својине могу остварити и друге пореске повластице. Филијале могу приход од интелектуалне својине давати као кредит осталим филијалама мултинационалне компаније. Због тога компанија добија камате, а остале филијале имају пореске олакшице због трошкова на име камата на кредите.¹²⁰

У данашњој глобалној економији, права интелектуалне својине остварују велике вредности роба и услуга и могу се искористити као начин за планирање пореских прихода од преко-граничних трансакција. Једна од најпознатијих шема је тзв. „Дупли ирско-холандски сендвич“.¹²¹ Ова шема обухвата две компаније у Ирској (прва холдинг компанија која поседује права интелектуалне својине и другу компанију у Ирској) и једну компанију посредника у Холандији која је закупила права интелектуалне својине од холдинг компаније у Ирској. Прва компанија у Ирској је основана од стране мултинационалне компаније ван ЕУ. Цела шема служи за смањење пореске обавезе од пословања у државама чланицама ЕУ.

ОЕЦД сматра опорезивање права интелектуалне својине као врло важно пореско питање. Предлог ОЕЦД је да приходи од права интелектуалне својине не буду опорезивани према власништву или обезбеђивању средстава, него према уделу организационих јединица мултинационалне компаније у стварању права интелектуалне својине –нпр. обављене функције, искоришћена средства и преузети пословни ризици.¹²² Ово ново решење је само у фази предлога и предстоји дуг пут до његове имплементације у националним пореским системима. Остаје нерешен један велики проблем: како ће порески органи одредити удео једне резиденте филијале у стварању интелектуалне својине?

Још један интересантан порески феномен је **пореска арбитража**. Пореска арбитража обухвата случајеве када обвезник користи одбитак пословног губитка у пореском билансу, али доходак који остварује или је ослобођен од опорезивања или

¹²⁰ Joann Martens Weiner, *Company Tax Reform in the European Union Guidance from the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU* (New York, NY: Springer, 2005), 82.

¹²¹ LLP Sullivan &Cromwell, *G8 Declaration Latest in International Movement to Increase Tax-Related Disclosures and to Limit Cross- Border Tax “Arbitrage”* (Sullivan &Cromwell LLP, 2013), 3. и Fuest et al., *Profit Shifting And’aggressive’ tax Planning by Multinational Firms*, 5-6.

¹²² Sol Picciotto, *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Implications for Developing Countries* (Tax Justice Network, 2014), 7.

његово опорезивање је одложено у неком следећем периоду. Порески обвезници приказују пореске губитке, без реалних пословних губитака и таква ситуација се користи за прикривање пословних прихода и смањење пореских обавеза.¹²³ На међународном плану, пореске арбитраже користе узајамни утицај различитих пореских система да би злоупотребили разлике у националним пореским системима. У Немачкој, трошкови за камате везане са страним инвестицијама су одбитак у пореском билансу, иако приходи који обезбеђују те инвестиције нису опорезиви док се не пренесу на немачку територију.¹²⁴

Међународна пореска арбитража настаје и када мултинационалне компаније користе разлике у прописаним чињеницама које дефинишу пореско-правни институт у националном праву за одбитак пореског губитка у два државама. Неке државе одређују резидентство компаније према месту управљања (Велика Британија), а друге према месту регистрације (САД). Ако мултинационална компанија оснива филијалу у САД са извршним одбором у Великој Британији, та компанија је резидент у два државама и њен пословни губитак ће бити одбијен од остварене опорезиве добити који су остварени и у САД и у Британији.¹²⁵ Занимљива је чињеница што је пореска арбитража законита у оквиру појединачног пореског система и национални порески органи немају основ да оспоре поступак опорезивања.

Када матична компанија и филијала основана у другој земљи или две филијале у власништву исте матичне компаније које су основане у различитим земљама тргују између себе, они немају сваки пут интерес да цена трансакције обезбеди најбољи резултат за конкретне компаније него њихов циљ је најповољнија цена за мултинационалне компаније.¹²⁶ У овим случајевима, цена једне трансакције између повезаних субјеката која је различита од цене исте трансакције између независних компанија назива се **трансферна цена**.

Мултинационалне компаније користе трансферне цене да би смањиле пореско оптерећење на доходак остварен у филијалама. Филијала у земљи са ниским порезима продаје/купује добра, по вишој/нижој трансферној цени него тржишне од друге

¹²³ Daniel N Shaviro, *Corporate Tax Shelters in a Global Economy: Why They Are a Problem and What We Can Do about It* (Washington, D.C.: American Enterprise Institute for Public Policy Research, 2004), 38.

¹²⁴ Schreiber, *International Company Taxation*, 83.

¹²⁵ Видети Shaviro, *Corporate Tax Shelters in a Global Economy*, 31.

¹²⁶ Упоредити: *Illegal Capital Flight from Developing Countries*, Henri Purje, Matti Ylönen and Pasi Nokelainen eds. (Service Centre for Development Cooperation, 2010), 12.

филијале у земљи са високим пореским оптерећењем.¹²⁷ Профит у земљи са ниским пореским оптерећењем расте, а профит у земљи са високим порезима опада, уштеда мултинационалне компаније је разлика у пореским стопама. Са трансферним ценама доходак је пренесен у земље са нижим порезима и ефективни профит по опорезивању је већи на нивоу мултинационалне компаније.

У фактичко-правном смислу, не постоји мултинационална компанија. Свака мултинационална компанија врши своје активности у страним земљама оснивањем филијала или огранака који морају поднети посебне финансијске извештаје о пословању и пореске билансе према националном пореском праву. Заједничко је то што национални порески системи најчешће прописују обавезу о исказивању трансакције на основу цене ван дохвата руке (*arm's length price* – цена трансакције између независних компанија) када порески обвезник ради са повезаним субјектима.

Циљ овакве пореске обавезе је контрола трансферних цена између матичне компаније, филијала и огранака у оквиру једне мултинационалне компаније ради лоцирања дохотка у земљи где је тај доходак остварен пословањем.¹²⁸

Одређивање цене ван дохвата руке није лак задатак. Нека добра и услуге нису предмет продаје између независних компанија на конкретном тржишту и због тога не постоје цене ван дохвата руке, па их порески органи морају проценити. У САД и Водичу ОЕЦД о трансферним ценама за мултинационалне компаније и пореске администрације¹²⁹ прописане су пет метода за утврђивање трансферне цене: упоредиве неконтролисане цене (*comparable uncontrolled price*); препродајне цене (*resale price method*); трошкови производњи (*cost plus method*); упоредиви профити (*comparable profit method*); и подела профита (*profit split method*).¹³⁰ Порески органи најчешће користе комбинацију наведених метода да би одредили цену ван дохвата руке у конкретној трансакцији.

Развој глобалне економије је омогућио да компаније не морају имати физичко присуство у одређеној јурисдикцији да би тамо пословале. Данас, нека добра могу се

¹²⁷ Компанија на Кипру (пореска стопа је 10%) продаје француској компанији (пореска стопа је 33,33%) одређену робу. Када су обе компаније у власништву матичне компаније из Велике Британије њихова трансакције неће имати за циљ максимално увећање благостања појединих компанија, него компанија из Кипра ће преувеличати продајну цену ради чињенице што доходак у Кипру је опорезив по нижој стопи. *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development*, 47.

¹²⁸ Wolfgang Schön and Kai A. Konrad, eds., *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics* (Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg, 2012), 47.

¹²⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Paris: OECD, 2010).

¹³⁰ Elizabeth King, *Transfer Pricing and Corporate Taxation* (New York, NY: Springer, 2009), 11.

приказати као да су продата било где на свету и то порески органи тешко могу проверити. Таква добра су софтверски програми и други производи продати преко интернета.

Повезане компаније све више тргују правима интелектуалне својине (патенти, трговинске марке, ауторска права и тд.), а њихове тржишне цене су тешке за утврђивање. Нематеријална добра, по њиховој природи, немају доступне тржишне цене ван дохвата руке, и правила која су прописана за трансферне цене нису лако примењива.¹³¹ Да би искористили трансферне цене мултинационалне компаније поседују права интелектуалне својине преко филијала у пореским рајевима или у земљама са ниским пореским оптерећењем. Примера ради, трговачке марке Кока Кола (Coca Cola) и Форд су поседоване од стране филијала лоциране на Кајманским острвима.¹³²

2.3. Мере за сузбијање агресивног пореског планирања

Утицај агресивног пореског планирања на фискалне приходе земаља је значајан и зато су владе и међународне организације развиле скуп мера за сузбијање агресивног пореског планирања. Земље прописују општа и специјална анти-абузивна правила (anti-avoidance rules). Ова правила се примењују у појединим земљама и нису у стању комплетно спречити шеме агресивног пореског планирања.

Рад међународних организација у области међународне пореске сарадње на садашњем степену глобализације неће створити јединствену светску пореску администрацију, него ће олакшати прикупљање пореских прихода земљама. Негативне стране овог процеса су велики трошкови и различити интереси земаља. Неке земље немају интерес да сарађују са другим земљама због коришћења агресивног пореског планирања за увећање националног благостања, примера ради, порески рајеви и неке јурисдикције са штетним пореским праксама.

Због тога се данас у свету примењују различите мере за сузбијање агресивног пореског планирања. Прва група мера су општа анти-абузивна правила (general anti-avoidance rules GAAR). Ова правила не дозвољавају пореске повластице за трансакције

¹³¹ David Harris et al., "Income Shifting in U.S. Multinational Corporations" in , *Studies in International Taxation* , Alberto Giovannini, R. Glenn Hubbard, and Joel Slemrod, eds. (Chicago: University of Chicago Press, 1993), 285.

¹³² *Illegal Capital Flight from Developing Countries*, 12.

које су спроведене само ради уштеде пореза и нису сврсисходне по правним условима прописаним пореским законима.

Општа анти-абузивна правила базирају се на неколико опште-прихваћених стандарда. Први је стандард економске суштине. Овај стандард одређује да трансакција која не носи неки економски ризик- нема економске суштине и није директно повезана са пословањем пореског обвезника, а обезбеђује неку пореску повластицу, неће бити призната у пореском билансу.

Други стандард је злоупотреба права (abuse of law). Стандард злоупотребе права у земљама континенталног права има различите дефиниције, али најчешће обухвата примењивање правних норми на несврсисходан начин или избегавање примене прописа. У пореском праву, злоупотреба права означава чињеницу да неки порески обвезник користи стратегију пореског планирања ради плаћања мањег пореза у односу на порез који би био разрезан према позитивним пореским прописима.

Неке од највећих светских економија (САД, Аустралија, Нови Зеланд, Француска, Немачка и Кина) имају општа анти-абузивна правила у својим националним пореским прописима.¹³³

Друга група мера су специјалне анти-абузивне мере (targeted anti-avoidance rules TAAR). У ову групу спадају: правила о умањеној капитализацији; правила о трансферним ценама, формуле о расподели¹³⁴ (formula apportionment) и споразуми о претходном утврђивању цена¹³⁵ као алтернативне методе правилима о трансферним ценама; правила о страним контролисаним компанијама¹³⁶ (controlled foreign company - CFC rules).

Примена анти- абузивне мере је ограничена у земљама чланицама ЕУ. Од 1998. године Европски суд правде заменио је принцип пропорционалности са принципом “комплетно артифицијелни уговори” (wholly artificial agreements) у случајевима

¹³³ Више о томе: Karen B. Brown, "Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview" in , *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, ed. Karen B. Brown (Dordrecht: Springer Netherlands, 2012), 2-21.

¹³⁴ Посебан метод за утврђивање цена трансакција мултинационалних компанија кад опорезиви доходак у једној држави се одређује према делу поједине резидентне филијале у средствима пословања, броју запослених, укупној трговини у једној мултинационалној компанији.

¹³⁵ Посебни споразуми између пореске администрације и мултинационалне компаније о одређивању износа цена трансакција између повезаних субјеката пре него шта мултинационална компанија обави трансакцију.

¹³⁶ Правила за доходак који поседује холдинг компанија или компанија посредник у иностранству (најчешће у држави са ниским порезима) а још није пренесен акционарима, за пореске циљеве је укључен у текући доходак акционара у држави са високим пореским оптерећењем као „претпостављена дивиденда“.

избегавања плаћања пореза.¹³⁷ Европски суд правде примењује овај принцип на имплементације националних анти-абузивних правила и не дозвољава њихову примену осим у случајевима када порески обвезници закључе комплетно артифицијелне уговоре. Свака мера која се примењује у ситуацијама када Суд правде не сматра да су комплетно артифицијелне неважећа је и представља ограничење слободе кретања. Овај принцип је узроковао прилагођавање националних пореских правила.

Због комплексности пореског планирања, анти-абузивна правила не сузбијају стратегије агресивног пореског планирања на очекиваном нивоу. Неке земље су пронашле алтернативно решење у развоју споразума о раном откривању специфичних трансакција пореским органима. Овај облик сарадње се показао као користан и за мултинационалне компаније и за пореске органе ради смањења њихових трошкова повезаних са опорезивањем. Недостатак транспарентности и доступних информација о мултинационалним компанијама је највећи проблем за пореске администрације. Овај проблем порески органи решавају увећањем надзора и контроле пореских обвезника, а то изазива и веће трошкове. Мултинационалне компаније имају велике трошкове за разрез и наплату пореза због сложености њиховог пословања и нејасноће пореско правних прописа у неким земљама. Споразуми о раном откривању специфичних трансакција су потенцијално решење за обе стране. Холандија и Аустралија данас примењују споразуме о раном откривању специфичних трансакција.¹³⁸

Споразуми о раном откривању специфичних трансакција су *ex ante* решење. САД су искористиле овај институт за развој *ex post* решења у њиховим пореском систему. Америчка пореска администрација увела је 2009. године програм добровољног откривања података који нуди смањену новчану казну и могуће одустајање од казних оптужби за пореске обвезнике који добровољно пријаве непријављене *офшор* приходе и плате целокупан порез и камату за последњих шест година; предају или допуне пореску пријаву и плате казну у износу 29% вредности *офшор* рачуна током пореске године у којој је салдо рачуна имао највећу вредност.¹³⁹

Са друге стране, споразуми о раном откривању су добровољни инструмент. Порески обвезници- мултинационалне компаније могу одлучити да не прихвате ове

¹³⁷ Lilian V. Faulhaber, "Sovereignty Integration and Tax Avoidance in the European Union: Striking the Proper Balance," *Columbia Journal of Transnational Law* 48 (2010), 193-194.

¹³⁸ Видети Richard Harpé, "Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share", 167-171.

¹³⁹ Милева Анђелковић, „Међународно пореско планирање – могућности и ограничења у савременим условима“. (Нови Сад: *Право и привреда* vol. 48, no. 7-9, 2011), 597.

споразуме и даље скривају трансакције користећи пореско планирање. Као крајње решење, државе морају спровести ефективни надзор пословања мултинационалних компанија, а зато је потребна све већа транспарентност информација о мултинационалним компанијама и међународна правна помоћ пореских администрација у државама у којима послује мултинационална компанија. То су нагласили и лидери Г20 групе: „ И поред домаћих изазова, сагласни смо да је мултилатерализам од већег значаја и остаје најбоље решење за сузбијање тешкоћа у глобалној економији.“¹⁴⁰ Исто решење је раније потврдила група експерата у оквиру Лиге народа још у 1925. години.¹⁴¹

Садашња правила о рачуноводству охрабрују мултинационалне компаније да се осећају као независне од било које земље.¹⁴² Мултинационалне компаније послују у неколико земаља, а пореска администрација има овлашћења само у једној земљи. Неопходна је узајамна правна помоћ и међународна сарадња између пореских органа да би се добила комплетна слика о пословању мултинационалних компанија. Већи степен информисаности пореских органа доприноси већој пореској сагласности и смањењу агресивног пореског планирања.

ОЕЦД као водећа међународна организација у области пореске политике 2013. године започела је Иницијативу о ерозији пореских основа и преносу профита BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).¹⁴³ Основни циљ ове иницијативе је спречавање мултинационалних компанија да користе агресивно пореско планирање и да се њихов приход опорезује у земљи у којој је стварно остварен.

ОЕЦД је схватила да су интереси земаља и мултинационалних компанија повезани и да није могуће да се спречи агресивно пореско планирање само са увећаном сарадњом између земаља. Мултинационалне компаније данас раде у различитим земљама и њихове стратегије имају супранационалан карактер. Неопходно је ограничавање могућности мултинационалних компанија да прилагођавају свој рад пореским прописима у конкретној земљи да би смањиле износ дугованог пореза и због тога је ОЕЦД одлучила да је потребна хармонизована стратегија земаља за спречавање

¹⁴⁰ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD Publishing, 2013), 11.

¹⁴¹ Rixen, "From Double Tax Avoidance to Tax Competition.", 210-211.

¹⁴² Tax Justice Network, *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development*, 53.

¹⁴³ Видети <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

агресивног пореског планирања. BEPS је почетни корак у том смеру. Овај пројект утврђује основне смернице за земље доношењем 15 акција.¹⁴⁴

3. Штетна пореска конкуренција

3.1. Уводне напомене о штетној пореској конкуренцији

Пореска конкуренција представља правно-економску појаву која је специфична за случајеве када земља покушава да привуче капитал, профит или пословну активност преко смањења пореза и то је један од фактора који обликује пореску политику у многим земљама. Пореска конкуренција обухвата односе и делатности државних органа у области опорезивања у једној земљи што изазива екстерналије у другим јурисдикцијама.¹⁴⁵ Наиме, то су мере које предузимају државни органи у оквиру пореске политике једне земље које имају неочекиване последице на пореску основу других земаља.

Земље имају потребу за економском активношћу и то из више разлога. Прво, државни органи требају приходе да би платили своје активности. Друго, економска активност повећава опште благостање и доприноси стварању већег националног богатства. Треће, интересне групе укључене у корупцију захтевају економску активност због тога што она ствара услове за увећање прихода из корупције.¹⁴⁶ Корупција је вечити проблем у процесу обезбеђивања јавних добара.

Потреба за развојем у глобалној економији утицала је на земље да воде конкурентне пореске политике којима не желе само да задрже становништво и капитал у националним границама него желе да привлаче људе и капитал из иностранства. То је принудило владе да прихвате међународно - конкурентне мере и смање пореско оптерећење.

Тзв. штетна пореска конкуренција постоји када земље користе пореске политике за привлачење мобилног капитала. Неке теорије сугеришу да пореска конкуренција узрокује одлив капитала због пореза. Да би земље одржале свој ниво јавних расхода неопходно је да увећају порез на немобилне факторе (највише на рад).¹⁴⁷

¹⁴⁴ Видети <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>

¹⁴⁵ Hannes Winner, "Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data," *International Tax and Public Finance* 12, no. 5 (2005): 669.

¹⁴⁶ Видети Andrew P. Morriss and Lotta Moberg, "Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against 'Harmful Tax Competition,'" *Columbia Journal of Tax Law* 4, no. 1 (2012): 6-7.

¹⁴⁷ Winner, "Has Tax Competition Emerged in OECD Countries?," 667.

Све земље желе да привлаче инвестиције и користе различите механизме да би створиле оптималну климу инвестирања. Велике економије, као САД и Немачка, су атрактивне локације за инвестирање и наплаћују високу цену преко пореза и других дажбина инвеститорима да би им дозволиле приступ у националним економијама. Мање земље се не могу такмичити са великим економијама и зато спуштају цену инвестиција ниским порезима.¹⁴⁸

Либерализација међународног тржишта капитала после другог светског рата није била случајна и развила се као последица рада развијених земаља на стварању глобалног финансијског система. Велика Британија и САД су форсирани либерализацију финансијских токова да би обезбедили већи прилив капитала за њихове финансијске центре - Лондон или Њу Јорк.¹⁴⁹

И у Европи и у САД, либерализација финансијских токова изложила је владе пореској конкуренцији коју нису очекивали од других земаља и офшор јурисдикција. Пореска конкуренција није била значајни фактор док су постојала ограничења кретања добара, капитала и услуга. Али, како су сва остала ограничења била укинута, пореска конкуренција је постала велики проблем за развијене земље. Зато почетком 80-тих година развијене државе почињу да развијају стратегију за сузбијање пореске конкуренције.¹⁵⁰

Слабљењем регулативе о финансијским тржиштима у Европи стварају се услови да земље привуку капитал користећи повољнији порески режим. Тако, 80-тих и 90-тих година у старим земљама чланицама ЕУ (ЕУ 15) развијају се преференцијални порески режими као посебни облик пореске конкуренције. Преференцијални порески режими су прописани у јурисдикцијама које имају опште порезе на доходак и капитал, али и

¹⁴⁸ Andrew P. Morriss and Lotta Moberg, "Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against 'Harmful Tax Competition,'" *Columbia Journal of Tax Law* 4, no. 1 (2012): 14.

¹⁴⁹ *Ibid.*, 25.

¹⁵⁰ У САД, забринутост због утицаја међународне финансијске структуре на пореско право је почела раних 1980-тих година. У 1981. године, IRS је поднела извештај са насловом „Порески рајеви и њихова употреба од стране америчких пореских обвезника“ (још познат и као Гордонов извештај). Истовремено, Немачка се борила са одливом капитала у САД због експанзивне фискалне политике Реганове администрације и укидања пореза по одбитку на хартије од вредности у 1984. године што је допринело увећаној тражњи за капиталом. Немачка је била један од највећих противника пореских рајева и повлашћених пореских режима 1980-тих година. Када је Немачка донела законе о сузбијању одлива капитала, највећи део њеног капитала у иностранству био је у европским офшор центрима – Швајцарска и Луксембург. Више о томе: Andrew P. Morriss and Lotta Moberg, "Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against 'Harmful Tax Competition,'" *Columbia Journal of Tax Law* 4, no. 1 (2012).

посебне режиме који дозвољавају смањено пореско оптерећење или изузимање од опорезивања за кориснике режима.¹⁵¹

Пореска конкуренција између земаља ствара притисак домаћим пореским режимима. Мобилни фактори имају могућност да избегну пореско оптерећење и тиме ограниче фискални суверенитет земаља.¹⁵² Зато је пореска конкуренција примарно приметљива у опорезивању мобилног капитала. Државни органи користе различите стратегије и пореске инструменте у зависности од тога који тип капитала желе привући. Можемо разликовати три типа капитала: 1. портфолио капитал; 2. стране директне инвестиције; и 3. рачуноводствени капитал.¹⁵³ Порези нису примарни фактор за одређивање локације инвестирања. Одлука о инвестирању најчешће је заснована на пословним, економским, друштвеним или политичким чињеницама. Али, кад инвеститор одабере локацију порези постају значајан фактор.¹⁵⁴

Сузбијање штетне пореске конкуренције је постало важно питање у међународном пореском праву. Неки аутори истичу да то није борба против ниских пореских стопа. Свака земља може самостално одабрати пореско оптерећење и ниво јавних расхода. Предузећа су слободна да преносе пословну активност у земље са ниским порезима због јевтиних јавних услуга или ефикаснијих државних органа. То су карактеристике дозвољене пореске конкуренције.¹⁵⁵ Пореска конкуренција није изазвана само због разлика у пореским стопама. Национални порески системи се разликују по дефиницијама у пореским прописима, нивоу пореских ослобођења, правилима о извору прихода и другим критеријумима. Али истовремено постојање националних пореза и глобалне трговине увећава ризик да корисници јавних расхода (физичка и правна лица која користе политичку стабилност, инфраструктуру, јавне услуге у једној земљи) злоупотребљавајући мобилност капитала неће платити одговарајући део пореским органима. Овакво стање може узроковати смањење јавних расхода или ограничавање либерализације међународне трговине. Ниско пореско оптерећење узрокује увећање пореских прихода у земљама са ниским порезима и

¹⁵¹ Иако штетну пореску конкуренцију узрокују преференцијални порески режими и порески рајеви, у овом делу дисертације ћемо анализирати преференцијалне пореске режими, а порески рајеви ће бити објашњени у следећем делу.

¹⁵² Peter Dietsch and Thomas Rixen, "Justice and International Tax Competition," *Canadian Political Science Association*, 2010, 1.

¹⁵³ *Ibid.*, 5.

¹⁵⁴ Видети Patricia Lampreave, "Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union," *Bulletin for International Taxation* 65, no. 6 (2011): 4.

¹⁵⁵ Frances M. Horner, "Fighting for Balance, Not Harmony," *International Tax Review* 11 (2000): 12.

смањење пореских прихода у земљама са високим порезима. Неки теоретичари¹⁵⁶ тврде да земље са високим порезима губе више прихода него што земље са ниским порезима добијају. Пореска конкуренција тако смањује пореске приходе на глобалном нивоу а тиме оставља већи део прихода пореским обвезницима. Такво стање има позитивне ефекте за обвезнике зато што увећава профит од пословне активности по опорезивању.

Ако претпоставимо да државни органи финансирају само јавне расходе преко пореза, пореска конкуренција смањује укупно светско благостање због мањег износа јавних прихода.¹⁵⁷ Али знамо да државне администрације не троше финансијска средства само за финансирање јавних расхода. Јавни приходи се троше и за непродуктивне сврхе као увећање моћи и богатства политичких елита. Пореска конкуренција ограничава могућности државних органа да уведу превисоко пореско оптерећење.

3.2. Карактеристике пореске конкуренције

Велики број студија које су идентификовале потенцијалне неефикасности узроковане пореском конкуренцијом, прећутно или изричито су обезбедиле подршку за пореску хармонизацију.¹⁵⁸ Са друге стране, све гласнији су аутори који тврде да пореска конкуренција има и позитивни ефекат на ефикасност државних органа, а тај се ефекат губи ако се приступи пореској хармонизацији.

Пореска конкуренција је актуелни и комплексни проблем за пореске администрације. Њена сложеност и разноврсност ефеката које изазива не дозвољава нам да лако добијемо прецизну слику.

Користи од пореске конкуренције нису исте за велике и за мале земље. Кад мале земље смање пореске стопе могу привући велики износ капитала у односу на број становника (*per capita*) и тако побољшати благостање становништва. Са друге стране, кад велика земља смањи порез, она добије само мали део свежег капитала из

¹⁵⁶ Више о томе Morriss and Moberg, "Cartelizing Taxes."

¹⁵⁷ *Ibid.*, 9.

¹⁵⁸ Dietsch and Rixen, "Justice and International Tax Competition."; Horner, "Fighting for Balance, Not Harmony." John McLaren, "The OECD's 'Harmful Tax Competition' Project: Is It International Tax Law?," *Australian Tax Forum*, no. 24 (2009): 421–54.; OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris: OECD, 1998). OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD Publishing, 2014).; "The OECD's Action Plan to Reform International Tax," *BDO International*, 2013, 32 edition.; Code of Conduct Group, "Code of Conduct (Business Taxation)" (Council of European Union, 1999).

иностраниста у односу на број становника, а то скоро и да не мења њихово благостање.¹⁵⁹ Овај резултат објашњава зашто мале земље прописују ниске пореске стопе на капитал или добит предузећа, али истовремено показује зашто иницијативе о пореској сарадњи су увек подржане од великих земаља.

Занимљива је чињеница да је на међународном нивоу пореска конкуренција скоро увек повезана са пореским рајевима, а секундарни проблем су преференцијални порески режими. Сматрамо да су преференцијални порески режими штетнији за пореске приходе него порески рајеви због неколико чињеница. Преференцијални порески режими су прописани најчешће у земљама са високим порезима. Осим што су сакривени и јевтинији, преференцијални режими су усмерени ка конкретним индустријским гранама што изазива дисторзије инвестиција и смањује ефикасност економије.¹⁶⁰ Један од најбитнијих преференцијалних пореских режима у Европи је тржиште еуро-обвезница у Великој Британији. Ово тржиште од три билијарде долара је ослобођено од пореза и омогућује мултинационалним компанијама да издају обвезнице и исплаћују камате на њих без обавеза за обрачунавање пореза по одбитку. Ова повластица смањује трошкове позајмљивања, а тиме стимулише инвестиције.¹⁶¹

Разлика између пореских стопа на капитал има утицај на ниво страних директних инвестиција. Што је већа разлика између пореских стопа на капитал између домаће земље и осталих земаља, толико су мање инвестиције. Са друге стране, ако једна земља има веће јавне расходе у односу на суседне земаље, такво стање привлачи стране инвестиције.¹⁶²

Када постоји мобилност капитала земље смањују порезе на капитал, али увећавају пореско оптерећење на рад да би одржале ниво јавних прихода. У моделу где има само два пореза на мобилни капитал и на немобилни рад, рад је опорезован теже него капитал кад се увећа мобилност капитала.¹⁶³ Ова појава доприноси смањењу дистрибутивне функције пореског система, због увећања фискалних функција пореза на рад. Увећање мобилности капитала за један проценат је повезано са смањењем пореског оптерећења капитала од 0,18 процентних поена.¹⁶⁴

¹⁵⁹ Winner, "Has Tax Competition Emerged in OECD Countries?", 670.

¹⁶⁰ Richard Teather, *The Benefits of Tax Competition* (London: Institute of Economic Affairs, 2005), 77.

¹⁶¹ *Ibid.*, 92.

¹⁶² Pantelis Kammas, "Strategic Fiscal Interaction among OECD Countries," *Public Choice* 147, no. 3–4 (2011): 467.

¹⁶³ Winner, "Has Tax Competition Emerged in OECD Countries?", 669.

¹⁶⁴ *Ibid.*, 674.

Пореска конкуренција и мобилност капитала узрокују промене у тржишним одлукама пореских обвезника. Када су номинални порези на добит смањени због мобилности капитала, физичка лица мењају статус дохотка оснивањем правних лица (предузећа) и због тога постају обвезници пореза на добит.¹⁶⁵ Да би спречили ову ситуацију, државни органи изједначавају пореске стопе на добит предузећа и највише стопе пореза на доходак грађана а тиме умањују прогресију пореза на доходак.

Битна чињеница која одређује појам пореске конкуренције је то што се она одвија између двеју или више земаља. Иако је сваки тржишни облик конкуренције повољан, пореска конкуренција има различите последице у односу на тржишне конкуренције. Колумнист Фајненшл Тајмса (the Financial Times) Мартин Вулф (Martin Wolf) написао је да „упоређивање појмова конкуренције између земаља и конкуренције између предузећа је нелогична. Логика његове аргументације је једноставна и очигледна. Кад предузеће пропадне, оно је замењено ефикаснијим предузећем, а кад нека земља пропадне економски долази међународна заједница да реши ситуацију.“¹⁶⁶

Емпиријски докази су потврдили да пореска конкуренција поткопава фискални суверенитет земаља. Иако земље поседују право да самостално утврђују пореска правила (de jure суверенитет), оне не могу ефективно да остваре своје циљеве (de facto суверенитет). Развијене земље одржавају ниво пореских прихода смањењем дистрибутивне функције јавних прихода и увођењем регресивнијих пореских мера. Супротно, земље у развоју нису у могућности да зауставе пореске губитке и тако губе оба типа фискалног суверенитета.¹⁶⁷ У овом смислу, пореска конкуренција повећава разлике између развијених земаља и земаља у развоју и делује супротно од циља увећања благостања у мање развијеним земљама.

Постоји и супротно становиште о пореској конкуренцији, односно да је пореска конкуренција у реалности врло корисна. Владе се супротстављају пореској конкуренцији не због штете које наноси пореска конкуренција становништву, него због ограничења могућности за убирање јавних прихода.¹⁶⁸ Пореска конкуренција делује као механизам за контролу рада државних органа. Она ограничава могућности за убирање пореза и тако приморава земље да троше ефикасније. Ако државни органи

¹⁶⁵ Dietsch and Rixen, “Justice and International Tax Competition”, 7.

¹⁶⁶ Wolf M., “Why Globalization Works”. (Yale Nota Bene, 2005), 258 Преузето *Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development* (Tax Justice Network, 2007), 23.

¹⁶⁷ Dietsch and Rixen, “Justice and International Tax Competition”, 7.

¹⁶⁸ Teather, *The Benefits of Tax Competition*, 145.

увећају порески терет, власници капитала могу да пренесу капитал у земљу са повољнијим пореским третманом капитала.

Укидањем пореске конкуренције пореском хармонизацијом директно се доприноси увећању моћи државних органа ради стварања међувладиног картела који ће обезбедити претерани раст јавног сектора. Државе не купују само јавна добра. Ту су и непродуктивни расходи, преваре и корупције, као и други јавни губици. Јавни приходи се могу потрошити за стимулацију економије изградњом путне инфраструктуре или за скупе пријеме организоване од стране државних органа. Пореска конкуренција штити пореске обвезнике од превеликог пореског терета стварањем могућности за пренос инвестиција у земље са повољнијим пореским режимима и политикама јавних расхода због тенденција влада да воде пореске политике са увећаним порезима.

Европска унија, ОЕЦД, Уједињене нације и земље са високим пореским оптерећењем покушавају да унапреде пореску хармонизацију и тиме спрече одлив капитала ка јурисдикцијама без пореза или са ниским порезима. Ако међународна бирократија успе у сузбијању и ограничавању пореске конкуренције, владе ће постати неодговорније и смањити рад на економским реформама и заштити људских права.¹⁶⁹ Пореска хармонизација онемогућава пореским обвезницима да искористе бољу пореску политику у иностранству и тако штити владе од закона тржишне конкуренције.

Пореска конкуренција је довела до смањења пореских стопа на глобалном нивоу. Смањене пореске стопе директно утичу на светску економију да расте брже него раније. ОЕЦД је у једној студији утврдио да економија расте за пола процента брже за сваких 10 процената умањења маргиналних пореских стопа.¹⁷⁰ Професор Милтон Фридман у 2001. години је рекао: „Владин картел није мање штетан од приватног картела.“ Кад неки порески обвезник инвестира у иностранству, у јурисдикцији без пореза или са ниским порезима, а резидентна земља примењује метод пореског кредита, велики део повластица због ниског пореског оптерећења су уклоњене.¹⁷¹ Оваквим развојем чињеничног стања у међународним финансијама,

¹⁶⁹ Daniel J. Mitchell, *The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization* (Adam Smith Institute, 2009), 2.

¹⁷⁰ Ibid., 5.

¹⁷¹ Tania Goodmund, “Is International Tax Competition a Good Thing?,” *Australian Tax Forum*, no. 21 (2006): 554.

порези више нису фактор за конкурентност економија као што су природни ресурси, инфраструктура, ниво корупције, и правни систем. Земље у развоју најчешће постају конкурентније у односу на развијене земаље баш преко пореског режима, а то им је сада ограничено.

3.3. Иницијативе ОЕЦД и Европске уније за сузбијање штетне пореске конкуренције

3.3.1. Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији: растући глобални проблем из 1998. године

ОЕЦД је међународна организација која има велики утицај на развој међународног пореског права у земљама чланицама, али и у земљама које нису њене чланице. Рад ОЕЦД у области избегавања двоструког опорезивања утицао је на либерализацију и раст међународне трговине. Мисија ОЕЦД се променила током времена. На почетку, у фокусу је било избегавање двоструког опорезивања а касније ОЕЦД започиње рад на ограничењу „штетне“ пореске конкуренције. ОЕЦД је захтевала од земаља чланица и нечланица да ограниче смањење пореских стопа и охрабрила је јурисдикције са ниским порезима да увећају своје пореско оптерећење.¹⁷²

САД и ЕУ су били најзначајнији играчи у оквиру ОЕЦД који су допринели развоју иницијативе о сузбијању штетне пореске конкуренције. САД су сматрале да ће пореска конкуренција смањити њихову пореску базу због прекограничних финансијских трансакција и електронске трговине и постојања пореских рајева и офшор финансијских центара. Разлози у ЕУ су били другачији. Ради отклањања препрека и формирања заједничког тржишта, ЕУ је била забринута због ефеката разлика у пореским стопама земаља чланица.¹⁷³ Међународна пореска сарадња је била једино решење за одржавање националних пореских основа. ОЕЦД је искористила штетну пореску конкуренцију да би увећала свој утицај у међународним пореским односима. У Извештају из 1998. године наведено је да су земље слободне да одаберу своје пореске стопе све докле поштују међународно-прихваћене стандарде. Ниједна

¹⁷² Morriss and Moberg, "Cartelizing Taxes.", 3.

¹⁷³ McLaren, "The OECD's 'Harmful Tax Competition' Project: Is It International Tax Law?", 424.

земља не може сама створити међународно-прихваћене стандарде, али ОЕЦД је у позицији да то уради.¹⁷⁴

Иницијатива о штетности пореске конкуренције прво је прихваћена од Г7 групе. Г7 група је одобрила иницијативу на самиту у Лиону 1996. године и дала је мандат ОЕЦД-у да продужи са својим активностима у овој области и да поднесе извештај 1998. године. Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији је анализирао штетне пореске праксе у форми пореских рајева и преференцијалних пореских режима у земљама чланицама ОЕЦД.

У овом делу рада, задржаћемо се само на преференцијалним пореским режимима у земљама чланицама ОЕЦД. Иако у јавности доминира мишљење да су порески рајеви штетнији него преференцијални порески режими у развијеним земљама, постоје и аутори који заступају супротно становиште. Пореска конкуренција земаља чланица ОЕЦД је штетнија него опште ниско пореско оптерећење у пореским рајевима и зато земље требају дати већи значај укидању мера штетне пореске конкуренције у чланицама ОЕЦД.¹⁷⁵

Предмет овог Извештаја је опорезивање географски мобилних активности, као и финансијских и других категорија услуга. Извештај анализира само општи порез на доходак и порез на посебне категорије дохотка. Комитет ОЕЦД је радио посебно на питању повезаном са пореском конкуренцијом порезима на потрошњу. Због ограниченог обухвата Извештаја, Луксембург и Швајцарска се нису сагласили са финалним препорукама и њихови представници су били уздржани на седници министара кад се прихватао Извештај.

Ова иницијатива по први пут покушава да наметне стандарде земљама које нису учествовале у изради тих стандарда.¹⁷⁶ Извештај из 1998. године представља велику промену у раду ОЕЦД. Од лоцирања проблема и предлагања општих решења, ОЕЦД прелази на предузимање координираних и директних активности за сузбијање пореске евазије и утаје, захтевањем смањења финансијске приватности и подстицаје земљама да укину штетну пореску конкуренцију.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Morriss and Moberg, "Cartelizing Taxes", 44.

¹⁷⁵ Teather, *The Benefits of Tax Competition*, 150.

¹⁷⁶ Sunita Jogarajan and Miranda Stewart, "Harmful Tax Competition Defeat or Victory?," *University of Melbourne Legal Studies Research Paper*, no. 272 (2007): 5.

¹⁷⁷ Morriss and Moberg, "Cartelizing Taxes.", 43.

Преференцијални порески режими су прописани у земљама које скупљају значајан део јавних прихода од пореза на доходак, али њихови порески системи имају неке мере које могу изазвати штетну пореску конкуренцију. Кључни фактори за одређивање постојања преференцијалних пореских режима су: неопорезивање или врло ниски ефективни порези на одређене категорије дохотка, ограничена примена режима само на нерезиденте или постојање неког другог начина изолације од домаће економије (*ring-fencing*), недовољни ниво транспарентности и изостанак спровођења ефективне размене информација о пореским обвезницима који користе преференцијални режим.¹⁷⁸ Осим главних фактора, Извештај ОЕЦД одредио је још осам допунских критеријума за идентификацију преференцијалних пореских режима.¹⁷⁹

Земље су и раније покушавале да реше проблем са преференцијалним пореским режимима унилатералним и билатералним мерама. Овај приступ може бити ефикасан, али постоји ограничење зато што је проблем глобалан по својој природи, а решења су ограничена применом у конкретним земљама. Једини начин за спречавање глобалног проблема је глобално решење. У случају недостатка међународне сарадње, постојаће само слаба иницијатива за сузбијање преференцијалних пореских режима због могућности за лаки пренос капитала у јурисдикцијама које нису укинуле свој преференцијални порески режим. Да би решио проблем преференцијалних пореских режима, Извештај утврђује 19 препорука подељених у три категорије: препоруке о домаћој регулативи, препоруке о пореским уговорима и препоруке о појачавању међународне пореске сарадње. Неколико препорука директно упућују на повећану узајамну правну помоћ. Препорука 4 је повезана са правилима о обавештавању за активности резидената у иностранству. Земље које немају оваква правила требају их донети да би имале увид у прекогранично пословање њихових резидената и да размењују информације које имају са другим земљама.¹⁸⁰ Препорука 7 указује на важност приступа банкарским информацијама за пореске сврхе. Препорука 8 односи се на већу употребу размене пореских информација. Земље требају предузети мере за

¹⁷⁸ ОЕЦД, *Harmful Tax Competition*, 25.

¹⁷⁹ Допунски критеријуми доприносе лакшем одређивању карактеристика штетних пореских режима. Они су: артифицијелна (вештачка) дефиниција о пореској основи, непоштовање међународних принципа о трансферним ценама, изузимање дохотка из иностранства од опорезивања, договорно утврђивање пореских стопа и пореских основа, постојање одредби о тајности, доступност широке мреже пореских уговора, режим који минимизира пореско оптерећење, и режим стимулише активности само због пореских разлога.

¹⁸⁰ ОЕЦД, *Harmful Tax Competition*, 43-44.

повећање интензитета размене информација повезаних са трансакцијама у процесу искоришћавања преференцијалних пореских режима. Препорука 13 је повезана са коришћењем мера међународне правне помоћи – симултане контроле, заједничке истраге и пројекти о размени специфичних пореских информација о доходу или обвезницима који су повезани преференцијалним пореским режимима. Препорука 14 има за предмет унапређење наплате пореза страних земаља.¹⁸¹

У Извештају се препоручује земљама да не прописују нове мере о преференцијалним пореским режимима и да не проширују примену већ постојећих мера, а најкасније до 31 децембра 2005. године требале су отклонити све штетне преференцијалне режиме.

ОЕЦД је 2000. године објавио Извештај „Према глобалној пореској сарадњи“ (енг. *Towards Global Tax Cooperation*) у коме се утврђују штетне пореске праксе у земљама чланицама ОЕЦД и листа пореских рајева. У листи, 35 јурисдикције су класификоване као порески рајеви и 47 режима су проглашени за „потенцијално штетне пореске режиме“. Иронично је што ОЕЦД није поставио ниједну земљу чланицу на црну листу пореских рајева иако најмање шест чланица (Швајцарска, Луксембург, САД, Аустрија, Белгија и Велика Британија) су биле квалификоване према критеријумима у Извештају.¹⁸²

Још један догађај је требао принудити на сарадњу земље које нису чланице ОЕЦД. Основан је нови Форум о штетним пореским праксама (даље Форум) са овлашћењима да унапреди дијалог са земљама које нису део ОЕЦД, а најпре са пореским рајевима. Идеја о писању Извештаја о штетној пореској конкуренцији је била ограничење штетне пореске конкуренције између земаља чланица ОЕЦД и контроле извршења пореског суверенитета у јурисдикцијама која нису чланице ОЕЦД. Проблем се јавио у спровођењу због чињенице да претње о принуди нису биле довољне за примену Извештаја у земљама које нису биле чланице ОЕЦД.

Ствари се додатно компликују након избора Џорџа Буша за председника САД у 2001. години што је умањило подршку кампањи о сузбијању штетне пореске конкуренције. Администрација новог председника није подржала иницијативу ОЕЦД да ограничи право суверених земаља за одређивање висина пореских стопа и

¹⁸¹ Више о томе OECD, *Harmful Tax Competition*, 46-51.

¹⁸² Видети Mitchell, *The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization*, 3.

организирање њихових националних пореских система.¹⁸³ Тако, иницијатива је ограничена на унапређење транспарентности и размене информација, део Извештаја на који САД нису имале замерке. *Зато је ОЕЦД променила назив пројекта од штетне пореске конкуренције у штетне пореске праксе.* Крајњи циљ је обавезивање јурисдикција са ниским порезима да обезбеде пореске информације земљама са високим пореским оптерећењем. То би омогућило земљама које добију информације да лакше наплате порезе од њихових резидената.

Након 2001. године, активности о штетним пореским праксама скоро да није било. Али глобална економска криза из 2008. године и избор Барака Обама за председника САД промениле су климу и међународна пореска сарадња и сузбијање штетних пореских пракси опет су били у центру интереса међународне заједнице. ОЕЦД 13. марта 2009. године је објавила да су се Аустрија, Швајцарска и Луксембург сагласили да донесу законе о дозвољавању размене информација.¹⁸⁴ Након глобалне кризе, ОЕЦД је активно покушавала да заштити националне пореске основе земаљама чланицама. Стандард о унапређењу транспарентности и размени информација прихваћен је од Г20 групе као глобални стандард 2. априла 2009. године у Лондону.

Из садашње перспективе, рад ОЕЦД о сузбијању штетне пореске конкуренције из 1998. године је био велики успех. Међутим, неки аутори су критиковали ову иницијативу. Транспарентност и размена информација су били кључни фактори за сузбијање штетне пореске конкуренције када је ОЕЦД одустала од критеријума „суштинске економске активности“ и сузбијање штетне пореске праксе је ограничено на пореску утају физичких лица. Пореска утаја је осетљивија на размену информација него штетне пореске праксе мултиланционалних корпорација.¹⁸⁵ ОЕЦД даље продужава свој рад у овој области покушавајући да увећа њене политичке моћи у пореским стварима и да исправи раније недостатке. У току јула 2013. године је објављен Акциони план о ерозији пореских основа и преносу профита¹⁸⁶. Овај акциони план утврђује 15 акција за спречавање смањења националних пореских прихода. Све акције дају националним пореским органима смернице да би ограничиле штетне пореске праксе мултинационалних компанија. У језгру BEPS је акција број пет која је

¹⁸³ Morriss and Moberg, “Cartelizing Taxes”, 48.

¹⁸⁴ McLaren, “The OECD’s ‘Harmful Tax Competition’ Project: Is It International Tax Law?”, 421.

¹⁸⁵ Joachim Englisch and Anzhela Yevgenyeva, “The ‘Upgraded’ Strategy Against Harmful Tax Practices Under the BEPS Action Plan,” *British Tax Review*, no. No. 5 (2013): 628.

¹⁸⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.”

насловљена „сузбијање штетних пореских пракси ефикаснијим начином, имајући у виду транспарентност и суштину“.¹⁸⁷

3.3.2. Сузбијање штетних пореских пракси ефикаснијим начином, имајући у виду транспарентност и суштину

Иницијативе ОЕЦД често одређују правац развоја националних пореских система. Моћ опорезивања је једна од основних манифестација националног суверенитета земаља. ОЕЦД изричито објашњава да неће ограничавати национални суверенитет земљама чланицама или нечланицама ОЕЦД. У Извештају о акцији је наглашено да „рад о штетним пореским праксама неће промовисати хармонизацију пореза на доходак и неће одредити ниво о очекиваном оптерећењу порезима. Примарни циљ акције је смањење дисторзивних ефеката у локацији мобилних услуга и капитала ради опорезивања.“¹⁸⁸

Да би побољшао спречавање штетних пореских пракси, Форум о штетним пореским праксама је добио задатак да унапреди рад у овој области захтевајући постојање суштинске активности за сваки преференцијални порески режим¹⁸⁹, унапређење транспарентности и увођење обавезне спонтане размене информација о пореским одлукама повезаним са преференцијалним режимима. У оквиру ове акције, анализирани су и преференцијални режими о интелектуалној својини. Ова област је у фокусу интересовања Форума зато што то обезбеђује велике могућности за смањење пореских основа.

Транспарентност има два елемента. Први елемент је тзв. интерна транспарентност која захтева примену пореских прописа под истим условима на све пореске обвезнике. Други елемент је тзв. спољна транспарентност која захтева да пракса о примени пореских прописа буде доступна пореским органима других земаља.¹⁹⁰

¹⁸⁷ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

¹⁸⁸ Ibid., 42.

¹⁸⁹ Ова обавеза произлази из постојања пореских режима који обезбеђују повластице субјектима који не обављају никакве опорезиве активности него само искориштавају пореске олакшице.

¹⁹⁰ Englisch and Yevgenyeva, “The ‘Upgraded’ Strategy Against Harmful Tax Practices Under the BEPS Action Plan,” 632.

Нетранспарентност је постала кључни фактор који ограничава земље резидентства да предузму заштитне мере и да наплате своје порезе. Ограничење транспарентности може настати због карактеристика и начина спровођења режима или постојања одредби о тајности података о власништву што спречава ефективну размену пореских информација. Акција број 5 као решење проблема нетранспарентности предлаже обавезну спонтану размену пореских информација повезаних са преференцијалним режимима.¹⁹¹ Обавезност размене подразумева да земље морају послати информације сваки пут кад су испуњени критеријуми.

Обавезна спонтана размена користиће се само за размену информација о одређеним обвезницима, који су странке у поступцима пореских органа због преференцијалних пореских режима. Спонтана размена мора бити повезана са конкретним пореским обвезником о чијим правима и обавезама у вези преференцијалних режима је одлучено посебним правним актом. Не постоји обавеза размене информација о општим правним актима, који регулишу права и обавезе већег броја пореских обвезника. Обавеза о обавезној спонтаној размени пореских информација се примењује на све преференцијалне пореске режиме, без разлике да ли су оцењени као штетни по критеријумима прописаним у Извештају ОЕЦД из 1998. године.

Акција утврђује неколико филтера о оцењивању штетних пореских режима којим ће бити предмет спонтане размене. Први филтер о примени спонтане размене информација је да ли је правни акт у обухвату предмета рада Форума о штетним пореским праксама. Зато се спонтана размена примењује само на пореске режиме о мобилним активностима као што су финансијске и друге услуге, укључујући и интелектуалну својину.

Други филтер је постојање преференцијалног режима који је различит од општег пореског режима. Овај филтер подразумева повлашћени режим о одређеној категорији пореских обвезника.

Трећи филтер одређује да се спонтано размењују информације о режимима који прописују ниско ефективно пореско оптерећење или не наплаћују порезе. Овакво стање настаје када земље имају врло ниске пореске стопе или због начина на који су прописана правила о дефинисању пореске основе.

¹⁹¹ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 35.

Четврти и последњи филтер је поступање пореских органа у вези режима који су прошли претходне филтере. Да би преференцијални режим испунио задњи услов, повластице морају бити обезбеђење након одређене радње пореских органа. Поступање пореских органа је дефинисано као „сваки савет, информација или активност обављени од стране пореских органа за одређеног обвезника или групу обвезника повезано са њиховим пореским положајем и који ствара обавезе за пореске обвезнике.“¹⁹² Део режима који испуњавају филтере су споразуми о претходном уговарању цене трансакције (advanced pricing agreement) и претходно одлучивање о правима пореских обвезника (advanced tax ruling).

Због важности временског периода у процесу опорезивања, прописано је да се спонтана размена информација мора спровести у року од три месеца након што је донета одлука пореских органа повезана са преференцијалним режимима. Земљама чланицама и осталим земљама које су се прикључиле овој иницијативи даје се рок до краја 2014. године да започну почетне кораке за доношење регулативе о спонтаној размени информација.¹⁹³ Механизам о мониторингу напретка обавезне спонтане размене успоставиће се у оквиру Форума. Овај механизам детаљно анализира спонтану размену на годишњем нивоу. И након више од 15 година по објави Извештаја из 1998. године, рад ОЕЦД продужава у истом правцу, промовишући мере које штите само интересе њених чланица. Једина новина је чињеница да је ОЕЦД, на захтев Г20 групе, анализирала утицај Иницијативе о ерозији пореских основа и преносу профита на земље са ниским националним дохотком.¹⁹⁴

Иако можда делује као решење великог проблема у међународном пореском праву, ова акција има неколико недостатка. На почетку, она не обухвата све штетне режиме, неко само режиме који су били идентификовани по Извештају о сузбијању штетне пореске конкуренције из 1998. године. Друго, режим спонтане размене информација не гарантује да би ова мера била примењивана на реципрочној основи. Постоји могућност да се размена информација одвија само у једном смеру. Треће, целокупан BEPS је политички акт међународне организације који нема легитимитет и комплетно зависи од воље земаља које доносе коначну одлуку о његовом прихватању и

¹⁹² Ibid., 41.

¹⁹³ Ibid., 49.

¹⁹⁴ Више о томе: Part 1 and 2 of the Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries. Преузето 31.01.2015. <http://www.oecd.org/tax/tax-global/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>; <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/part-2-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>

начину прихватања. Током времена, видећемо да ли је BEPS још један пројект ОЕЦД осуђен на пропаст.

3.3.3. Кодекс понашања ЕУ у опорезивању пословне активности

Један од најзначајнијих радова у области спречавања штетне пореске конкуренције је „Кодекс понашања“ (Code of conduct) у опорезивању пословне активности. Савет ЕУ у 1997. години је усвојио пакет мера за сузбијање штетне пореске конкуренције и спречавање дисторзија заједничког тржишта. Овај пакет је укључивао Кодекс понашања о опорезивању пословне активности, Директиву о опорезивању прихода од штедне у облику камате и Директиву о опорезивању прекограничних камата и ауторских накнада између правних лица.

Кодекс понашања ЕУ и Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији су прилично слични. Разлика је у чињеници да је Извештај ОЕЦД ограничен само на финансијске и остале услуге, док Кодекс понашања анализира све пословне активности. Развој заједничког тржишта и прекограничних трансакција је покренуо активности органа ЕУ у области спречавања штетне пореске конкуренције. Савет ЕУ и представници влада земаља чланица Уније 1. децембра 1997. године су усвојили Резолуцију о кодексу понашања у опорезивању пословне активности као део пакета мера за олакшање прекограничних трансакција. Резолуција је прописала формирање групе кодекса понашања у опорезивању пословне активности која анализира пореске мере о опорезивању пословне активности у земљама чланицама и њиховим повезаним јурисдикцијама и територијама. Коначни извештај групе је поднет Савету ЕУ 29. новембра 1999. године, и анализирајући 271 пореску меру, прогласио је 66 пореских мера за штетне.

Кодекс понашања обухвата мере које обезбеђују ниже ефективно пореско оптерећење или неопорезивање одређене категорије дохотка у поређењу са општим нивоом пореза у одређеној земљи чланици ЕУ. Нижи ниво се може постићи променама номиналних пореских стопа, пореских основа или неких других фактора који су битни за опорезивање.¹⁹⁵ Кодекс понашања се примењује на преференцијалне режиме који прописују ниже пореске стопе од опште стопе у тој земљи чланици ЕУ. Због тога земље које не прописују порез на пословне активности не крше кодекс понашања и

¹⁹⁵ Code of Conduct Group, *Code of Conduct (Business Taxation)*, 2.

када те земље одбијају размену пореских информација.¹⁹⁶ Остали критеријуми прописани Кодексом за одређивање штетне пореске конкуренције су: пореске повластице само за нерезиденте или за трансакције које су у вези са нерезидентима; пореске олакшице режима су обезбеђене само за активности изолиране од домаће економије и због тога немају утицај на националну пореску основу; пореске повластице се дају и када не постоји стварна економска активност и присуство обвезника; постојање начина одређивања вредности трансакција који је различит од међународно прихваћених принципа, посебно оних одобрених од стране ОЕЦД; и недостатак транспарентности.

У кодексу је прописана и обавеза за земље чланице да не уводе нове мере које су штетне према Кодексу(standstill provision) и да испитају и укину све пореске одредбе које уређују штетне пореске режиме. Крајњи датум укидања штетних мера је 2003. година, али за одређене режиме овај рок је продужен до 2010. године.¹⁹⁷ Кодекс понашања није правни већ политички акт. Непоштовање обавезе прописане Кодексом је предвиђало политичке санкције, које у једној међународној организацији као ЕУ могу изазвати веће последице за земље него правне санкције.

Група Кодекса понашања на челу са гђ-ом Примароло направила је листу штетних пореских мера. Штетне мере су биле подељене у пет категорија: пружање услуге унутар групе, финансијске услуге и офшор компаније, режими специфични за одређени сектор, регионалне повластице, и различите друге мере. У извештају Савета ЕУ 1999. године, мере и режими који су оцењени као штетни су класифицирани на: осам мера повезаних са финансијским услугама, шест мера о финансирању унутар групе, две мере о ауторским накнадама, десет мера у области осигурања, тринаест мера повезаних са услугама унутар групе, седам мера о холдинг компанијама, осам мера за изузете компаније, шест мера о офшор компанијама, и још девет различитих мера које нису део претходно наведених категорија.¹⁹⁸

Штетне пореске мере нису биле једнако заступљене у свим испитиваним јурисдикцијама. Од 66 мера, 26 су биле прописане у јурисдикцијама које су зависне и повезане са Великом Британијом и Холандијом. Осталих 40 мера су неједнако

¹⁹⁶ Horner, "Fighting for Balance, Not Harmony, 14.

¹⁹⁷ Lampreave, "Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union, 8.

¹⁹⁸ Више о томе Code of Conduct Group, *Code of Conduct (Business Taxation)*, 12-20.

распоређене. Холандија је прописивала десет различитих штетних пореских мера, а четири највеће чланице ЕУ заједно су имале само шест.¹⁹⁹

Листа штетних пореских мера у земљама чланицама ЕУ и њиховим повезаним јурисдикцијама није добила правну снагу. Савет министара финансија ЕУ није донео закључак о статусу листе што је омогућило земљама чланицама да прилагоде националне пореске прописе без санкција због штета која су претрпеле остале земље.

3.4. Сузбијање штетне пореске конкуренције

Сузбијање штетне пореске конкуренције је у интересу развијених земаља и међународних организација. И поред постојања великог броја радова који објашњавају позитивне аспекте пореске конкуренције, спречавање пореске конкуренције постало је светски политички приоритет. Један од начина сузбијања штетне пореске конкуренције је пореска хармонизација, али објаснили смо у претходним деловима рада да пореска хармонизација није најповољнија алтернатива за земље будући да ограничава њихов порески суверенитет.

Постоји мишљење да је циљ сузбијања штетне пореске конкуренције савршена глобална пореска неутралност. За остварење овог циља је неопходна екстензивна пореска сарадња. Обимна пореска сарадња би обухватала усклађивање пореских стопа, олакшица, дефиниција као и структура пореских система.²⁰⁰ Након спровођења сарадње на овом нивоу и уједначења разлика у националним пореским системима, земље би биле у стању да утврде штетност пореске конкуренције. Данашња констелација међународних односа не дозвољава пореску сарадњу између земаља у размерама потребним за остварење глобалне пореске неутралности.

Неки аутори сматрају да је пореска сарадња само изговор за побољшање финансијског биланса развијених земаља. Спречавање пореске конкуренције путем одређивања пореских стопа и правила о пореској сарадњи од стране међународних картела развијених земаља са високим порезима је већа злоупотреба моћи него коришћење монопола на приватним тржиштима.²⁰¹ Владе имају ексклузивно право употребе принуде и ако оне спрече пореску конкуренцију, обвезници би изгубили

¹⁹⁹ Henk Vording and Koen Caminada, "Tax Co-Ordination: Crossing the Rubicon?," *DA Albregtse et Alia (ed.), "Er Zal Geheven Worden*, 2001, 341.

²⁰⁰ Morriss and Moberg, "Cartelizing Taxes", 13.

²⁰¹ Richard Teather, *The Benefits of Tax Competition* (London: Institute of Economic Affairs, 2005), 10-11.

право избора финансирања влада у њиховим резидентним земљама и могућност избора земаља где би инвестирали због разлика у пореском оптерећењу и обиму јавних расхода.

Пореска неутралност је само занимљив термин, која маскира специфичне домаће интересе. Перфектно-неутрални глобални порески систем захтева да све земље пропишу једну пореску стопу и да користе исти механизам за избегавање двоструког опорезивања.²⁰² Али порески облици су одређени са већим бројем фактора. Ако дође до хармонизације пореских стопа и дефиниције о доходу, пореске дисторзије би и даље постојале због разлика у правилима о одређивању пореских основа које државе саме прописују. Алокација добити, губитака, трошкова су потенцијалан извор сукоба између пореских обвезника и земаља.²⁰³

Пореска конкуренција између земаља је створила невероватно повољан ефекат фискалне политике у последњих 30 година. Просечна највећа пореска стопа пореза на доходак у индустријским земљама је умањена од 67% у 1980. године на мање од 42% данас. Пореска конкуренција је утицала и на смањење стопе пореза на добит у земљама западне Европе. Пореске стопе су се смањиле од 48% у 1980. године на мање од 27% данас.²⁰⁴ Пракса је потврдила да пореска конкуренција ствара притисак на смањење пореског оптерећења у земљама са високим порезима. Економски модели су показали да то неће довести до укидања пореза на капитал. Земље са високим пореским оптерећењем могу задржати високе порезе ако имају добар квалитет јавних расхода и смање ренте²⁰⁵ које наплаћују.²⁰⁶

Решење за пореску конкуренцију је међународна пореска сарадња и узајамна правна помоћ у пореским стварима. Тако су штетне пореске мере неутралисане и немају могућност за ниско опорезивање мобилног капитала. Узајамна правна помоћ само делимично решава проблем пореских дисторзија. Иако међународна сарадња има позитиван ефекат на пореску неутралност, препреке за њено остварење и одржавање је чине практично неостварљивом. Пореска хармонизација обезбеђује постојање државе

²⁰² Tsilly Dagan, *The Costs of International Tax Cooperation*, Public Law and Legal Theory (University of Michigan, 2002), 5-6.

²⁰³ Vording and Caminada, "Tax Co-Ordination", 340.

²⁰⁴ Mitchell, *The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization*, 2.

²⁰⁵ Са термином „рента“ у овом случају означавамо захтеве државних функционера за део профита привредног сектора преко различитих аката државних органа.

²⁰⁶ Enrico Colombatto, "An Alternative to the Laffer Curve: Theory and Consequences," *The Review of Austrian Economics*, 2013, 12.

благостања, али ограничава способност земаља да саме одабиру њихов ниво државног благостања - ниво јавних расхода.

Узајамна правна помоћ у области опорезивања (размена пореских информација) делује као „прикривена хармонизација“²⁰⁷. Принцип „светског дохотка“ у опорезивању захтева од државних органа да сакупљају информације о резидентима и да размењују те информације са пореским органима из других земаља. Прикривена хармонизација постоји када земље размењујући пореске информације - опорезују приходе својих резидентних обвезника из других земаља, и тако изједначују расположиви доходак обвезника по опорезивању без разлике да ли је доходак остварен у резидентној земљи или у иностранству. Тиме се изједначава ефективно пореско оптерећење обвезника за приходе остварене у резидентној земљи и за приходе из иностранства.

У ситуацији када постоји избор између добијања листе пореских обвезника који остварују приходе у иностранству и трансфера новца из иностранства у износу сакупљеног пореза по одбитку од пореских обвезника без откривања идентитета обвезника, земље са високим пореским оптерећењем увек бирају прву опцију. Сматра се да је размена информација повољнија алтернатива будући да не оставља могућност земљи извора (најчешће земље са ниским порезима) самостално да одреди пореску стопу пореза по одбитку а анонимност и порези по одбитку смањују капацитет земаља са високим порезима за опорезивање прихода из иностранства.²⁰⁸ Пореска конкуренција је мање ефикасна ако постоји систем размене пореских информација. Земље у оваквом систему би могле ефективно опорезивати инвестиције у иностранству без губитка националне пореске основе, али то анулира повластице пореских обвезника које су добијали у земљама где су инвестирали.

Потребно је указати да је недостатак размене информација пренос информација само у једном правцу због токова капитала и радне снаге од развијених земаља (земље са високим порезима) ка земљама у развоју (најчешће земље са ниским пореским оптерећењем).²⁰⁹ Размена информација онемогућава пореске обвезнике да искористе бољу пореску политику у иностранству и штити владе од конкуренције.

²⁰⁷ Више о улози узајамне правне помоћи као прикривеној хармонизацији: Diana Ring, “Backdoor Harmonization?: Implication of New Era of Tax Information Exchange (Preliminary Draft)”. Доступно на: http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs_pdfs/conference_papers/Ring_A.pdf

²⁰⁸ Ibid., 14.

²⁰⁹ Mitchell, *The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization*, 3.

Размена пореских информација и приступ банкарским подацима иду у прилог развијеним земљама због смањења трошкова наплате пореза. Рад ОЕЦД и осталих међународних организација има неповољне резултате за земље у развоју. Уместо стварања равноправних правила о међународној конкуренцији између развијених земаља и земаља у развоју, активности међународних организација су усмерене на сузбијање пореске конкуренције у корист развијених земаља.²¹⁰ Развијене земље су удружиле снаге да би створиле једнаке услове по њиховим мерилима захтевајући од свих осталих земаља да поштују те стандарде.

4. Порески рајеви

4.1. Уводне напомене о пореским рајевима

У претходном делу објаснили смо карактеристике штетне пореске конкуренције, али она је преширока категорија и због тога прво ОЕЦД, а касније остале међународне организације и развијене земље поделиле су штетну пореску конкуренцију на две категорије.

У прву категорију спадају земље које наплаћују порезе на доходак, али њихови порески системи имају неке режиме који представљају преференцијалне пореске режиме. Земље које испуњавају ове карактеристике анализирали смо у делу о штетној пореској конкуренцији. Друга категорија обухвата земље и јурисдикције које не финансирају своје јавне расходе порезима или имају само номиналне порезе, али се рекламирају као локације у којима нерезиденти могу да избегну порезе у њиховим домаћим земљама. Ову категорију називамо порески рајеви.²¹¹

Постоји неколико митова о настанку пореских рајева. Први мит тврди да су швајцарски банкарски увели тајне банкарске рачуне да би заштитили јеврејска средства од нациста. У стварности, тајни банкарски рачуни су били створени за заштиту швајцарских банкара од кривичног прогона у другим земљама.²¹² Други познати мит је да су се порески рајеви појавили као одговор на увећање пореског терета 60-тих година прошлог века у неким земљама. Ово свакако није тачно. Швајцарска је познати порески рај од 20-тих година двадесетог века, а Лихтенштајн од 1926. године,

²¹⁰ Goodmund, "Is International Tax Competition a Good Thing?", 569.

²¹¹ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris: OECD, 1998), 20.

²¹² Видети Richard Murphy, *Tax Havens Report* (Tax Research LLP, 2011), 26.

Луксембург је донео правила о холдинг компанијама 1929. године, а Бермуде су познати као порески рај од 1935. године.²¹³ Према Мрежи о пореској правди, број пореских рајева се увећао са 25 током 70-тих година двадесетог века на 72 пореска раја данас. Већина пореских рајева су протекторати развијених земаља и још су зависни од главних међународних финансијских центара.²¹⁴ Неколико развијених земаља имају велике заслуге за развој пореских рајева.

Већ од 80-тих година двадесетог века, развијене земље и међународне организације започеле су акцију сузбијања пореских рајева. Ова акција је ојачана током 90-тих година прошлог века, али и данас се неки порески рајеви успешно супротстављају свим међународним иницијативама.

Институт „пореских рајева“ нема опште прихваћену дефиницију, али посматрајући његове особине многи теоретичари су покушавали да дефинишу овој феномен.

ОЕЦД сматра да су порески рајеви јурисдикције које нуде страним инвеститорима локације где неће плаћати порез или плаћају само номиналне порезе заједно са slabим правним и административним ограничењима и контролом, и где нема размене пореских информација због строгих правила о тајности података.²¹⁵

За идентификацију пореских рајева потребно је одредити: да ли јурисдикција има/нема порезе или има само номиналне порезе и да ли се рекламира као место где страна лица и стране компаније могу да избегавају порезе у њиховим резидентним земљама; да ли постоје административне праксе које спречавају ефикасну размену пореских информација са другим земљама; да ли има недостатка транспарентности; и да ли има/нема правила о постојању стварне пословне активности. Ако оваква правила изостају, јурисдикција може да привлачи инвестиције само због пореских разлога.

Да би одређена јурисдикција имала третман пореског раја није довољно да она само не наплаћује порезе или да има само номиналне порезе. ОЕЦД прихвата да свака јурисдикција има право самостално да одређује да ли ће наплаћивати порезе и да одређује ниво пореског оптерећења. Потребно је да јурисдикција коју сматрамо пореским рајем испуњава и неке остале критеријуме. Допунски критеријуми су

²¹³ Више о томе Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, *Tax Havens: How Globalization Really Works* (New York: Cornell University Press, 2010), 107.

²¹⁴ -Berrio, *The Fight against Tax Havens and Tax Evasion Progress since the London G20 Summit and the Challenges Ahead*, 2011), 17.

²¹⁵ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 22.

служили за одвајање пореских рајева од преференцијалних режима у развијеним земљама, због чињенице да су на почетку рада ОЕЦД у области штетне пореске конкуренције, институције ОЕЦД предлагале строжије санкције за пореске рајеве.²¹⁶

Неки теоретичари сматрају да је „порески рај свака земља која не жели да привуче стварне стране инвестиције, него подстиче пореску утају преко увећања страног капитала лоцираног у тој земљи због попустљивог пореског система и строге банкарске тајности.“²¹⁷

Једна од занимљивијих дефиниција је да су „порески рајеви јурисдикције и земље који имају довољно суверенитета да доносе своје пореске законе, законе о финансијским услугама и друге правне прописе. Ове јурисдикције искоришћавају своју аутономију за стварање легислативе која би помогла нерезидентима да избегавају пореске обавезе у земљама где стварно обављају своју пословну активност.“²¹⁸ Ова дефиниција ставља акценат на тајност као највећи извозни продукт пореских рајева што омогућава корисницима њихових услуга да остају анонимни.

У свету, 15 процената од свих земаља имају карактеристике пореских рајева. Још интересантнији податак је чињеница да половина глобалне трговине пролази кроз пореске рајеве, иако они стварају само 3 процента светског БДП.²¹⁹

Због различите терминологије, коју користе међународне институције, мешају се термини „порески рај“ и „офшор финансијски центар“. Неки теоретичари су дали јасне дефиниције о овим појмовима. „Појам „порески рај“ користи се за земље које пружају ниске порезе и обезбеђују банкарску тајност нерезидентима (међународним компанијама, осигуравајућим друштвима, трустовима и физичким лицима). Овим појмом означава се правни и институционални систем који прописују земље. Појам „офшор финансијски центар“ је фокусиран на финансијске аспекте јурисдикција, односно да оне обезбеђују развијене банкарске и финансијске инфраструктуре и услуге.“²²⁰

²¹⁶ Видети OECD, “Towards Global Tax Cooperation - Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by The Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices” (OECD Publishing, 2000).

²¹⁷ Timothy V. Addison, “Shooting Blanks: The War on Tax Havens,” *Indiana Journal of Global Legal Studies* 16, no. 2 (2009), 706.

²¹⁸ Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens: How Globalization Really Works*, 8.

²¹⁹ Addison, “Shooting Blanks”, 711.

²²⁰ Olivier De Wulf, “A Critical Examination of the International Regulation of Offshore Financial Centres” (LLM Dissertation, University of Aberdeen School of Law), 7.

Офшор финансијски центар је новији појам и користи се од почетка 80-тих година двадесетог века. Офшор финансијски центар је финансијски центар специјализован за трансакције нерезидената, које су познатије као трансакције на еуро-тржишту (euromarket transactions). Први офшор центар је формиран 1957. године у Лондону. Термин „офшор“ се користи због чињенице да се не примењује скоро никакав облик финансијског надзора и контроле.²²¹ У овом раду, користићемо термин „порески рај“.

4.2. Карактеристике пореских рајева

Савремене државе наплаћују порезе од свих физичких и правних лица која врше неку економску активност на њиховој територији. Порески рајеви су другачији због чињенице што они подстичу лица која немају никакве пословне везе са пореским рајевима да отварају банкарске рачуне, да оснивају компаније и да управљају трустовима на територији пореских рајева. Државни органи пореских рајева обезбеђују прописе који омогућавају активности које су правно лоциране у пореским рајевима, али се стварно обављају ван пореских рајева. Због тога банкарски рачуни у пореским рајевима служе за примање прихода зарађених у некој другој земљи и за плаћање рачуна у иностранству, компаније основане у пореским рајевима не морају обављати пословну активност на територији пореског раја и трустови формиран у пореским рајевима управљају са средствима која су лоцирана у иностранству. Порески рајеви најчешће служе остварењу три циља: обезбеђују место за чување портфолио инвестиција; користе се као јурисдикција где се књиже рачуноводствени профити; и заштићују банкарске рачуне од контрола пореских органа других земаља.²²²

Јурисдикције које постају порески рајеви најчешће су мале по територији, са популацијом испод једног милиона становника. Порески рајеви су отворене економије које имају мање природне ресурсе у поређењу са другим земљама, али су добро повезане са великим извозницима капитала. Порески рајеви не могу да обезбеде приносе од инвестиција као земље које имају велику радну снагу и развијени привредни сектор. Они примају велику суму финансијског капитала, али немају капацитет да га искористе због тога што су најчешће мала острва са ограниченим

²²¹ Више о томе Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens*, 24.

²²² OECD, *Harmful Tax Competition*, 22.

ресурсима. Са друге стране, порески рајеви су добри финансијски посредници и усмеравају инвестиције ка најпрофитабилнијим компанијама без обзира где су те компаније основане и без ограничења због двоструког опорезивања.²²³

Порески рајеви играју важну улогу у ери глобализације финансијских тржишта. Више од половине банкарских кредита и скоро трећина страних директних инвестиција пролазе кроз пореске рајеви.²²⁴

Порески рајеви нису сами иницирали свој развој. Током 60-тих и 70-тих година двадесетог века развијене земље користиле су рестриктивну регулативу о кретању капитала и велике мултинационалне компаније и финансијске институције су преносиле њихову делатност у јурисдикције са мањим ограничењима. Након либерализације кретања капитала 80-тих година, порески рајеви су се прилагодили међународној конкуренцији обезбедивши клијентима ниске порезе, ниске трошкове трансакција, ниске стандарде надзора, тајност података о власницима рачуна.²²⁵

Ниски порези или непостојање пореза битна су карактеристика пореских рајева. Због ове праксе порески рајеви врше дисторзију инвестиција. Инвестиције нису усмерене ка локацијама које обезбеђују већу продуктивност, него ка јурисдикцијама са најнижим порезима и трошковима пословања.

Ипак, примарна конкурентна предност пореских рајева је тајност пословања.²²⁶ Тајност у овом смислу обухвата: банкарску тајност или тајност података о власништву банкарских рачуна, тајност података о власништву, управљању и оснивању компанија и тајност пословних споразума.

Лица која раде у пореским рајевима имају једну заједничку карактеристику - желе да сакрију њихове стварне активности од некога.²²⁷ У пореским рајевима осим пореза, субјекти избегавају и примену правних прописа. Постоји неколико последица тајности пословања у пореским рајевима: увећање избегавања плаћања пореза, редистрибуција богатства од најсиромашнијих ка најбогатијим у свету, стварање нових

²²³ Више о томе Teather, *The Benefits of Tax Competition*, 32.

²²⁴ John Christensen, "The Looting Continues: Tax Havens and Corruption," *Critical Perspectives on International Business* 7, no. 2 (2011): 178; Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens*, 5.

²²⁵ Dirk Van der Maelen, *Promoting an Appropriate Policy on Tax Havens*, (Parliamentary Assembly, Council of Europe, 2012), 7.

²²⁶ Видети Hedda Leikvang, "Piercing the Veil of Secrecy: Securing Effective Exchange of Information to Remedy the Harmful Effects of Tax Havens," *Vanderbilt Journal of Transnational Law* 45 (2012): 301-306.

²²⁷ Richard Murphy, *Fiscal Paradise or Tax on Development* (Tax Justice Network, 2005), 9.

могућности корупције, финансијска нестабилност, неефикасност тржишта и слаб демократски капацитет.²²⁸

Једна од важних функција пореских рајева је финансијско посредовање. Порески рајеви користећи свој порески суверенитет служе рачуновођама, правницима, банкарима и финансијерима који доводе клијенте и стварају потражњу за услугама које обезбеђују порески рајеви. Тако се ствара трајна везе узајамне користи између пореских рајева и стручњака у области финансија.

И поред међународних иницијатива за сузбијање пореских рајева, највеће мултинационалне компаније и банке схватају важност пореских рајева и обавезно оснивају филијале у овим јурисдикцијама. У САД од највећих 100 компанија, 83 имају филијале у пореским рајевима. Једно друго истраживање утврђује да 99 од 100 највећих европских компанија имају филијале у пореским рајевима. Највеће четири британске банке (HSBC, Royal Bank of Scotland, Barclays, Lloyds) заједно имају 1.649 филијала у пореским рајевима, а највеће 100 британске компаније имају укупно 8.000 филијала у овим јурисдикцијама. Највеће четири француске банке имају 451 филијалу и огранке од око 1.500 офшор филијала највећих француских компанија (CAC40).²²⁹ Након анализе ових података, постаје јасно да су најуспешнији у пословном сектору свесни важности пореских рајева у глобалним економским токовима.

Филијале у пореским рајевима обезбеђују матичним компанијама пренос профита у земље са најнижим пореским оптерећењем. То је разлог због чега велике мултинационалне компаније оснивају филијале у пореским рајевима. Филијале мултинационалних компанија у пореским рајевима често служе и као холдинг компаније. Мултинационалне компаније које су основале филијале у пореским рајевима користе трансферне цене, права интелектуалне својине и утањену капитализацију за преношење што већег дела њихових прихода у пореске рајеве где плаћају мање порезе или уопште не плаћају порезе.

ОЕЦД сматра да порески рајеви узрокују дисторзије глобалног финансијског тржишта због привлачења непропорционално великог дела инвестиција. Бранитељи пореских рајева тврде да то није тачно. Инвеститори улажу велики износ новца у банке и остале финансијске институције у пореским рајевима, али новац не остаје у пореским рајевима. Они немају довољно развијене локалне индустрије где новац може бити

²²⁸ Murphy, *Tax Havens Report*, 33.

²²⁹ Van der Maelen, *Promoting an Appropriate Policy on Tax Haven*, 7.

инвестиран.²³⁰ Зато је капитал из пореских рајева инвестиран у привредном сектору других земаља.

Порески рајеви представљају већи проблем за земље у развоју него за развијене земље. Компаније које раде у пореским рајевима не плаћају порезе или плаћају ниске порезе. Овакво стање је створило мишљење да, осим развијених земаља, ниједна друга јурисдикција нема право да наплаћује порезе мултинационалним компанијама, што је резултирало пружањем великих пореских повластица од стране земаља у развоју мултинационалним компанијама да би оне инвестирале у њихове економије.²³¹ Због слабости правних система у земљама у развоју постоји велики одлив капитала ка пореским рајевима. Једна студија сматра да незаконити одлив капитала из земаља у развоју је између 850 милијарди долара и један билион долара годишње и да је највећи део капитала пренет у пореске рајеве. Ова сума је од осам до десет пута већа од глобалне помоћи за земље у развоју.²³² Одлив капитала из земаља у развоју је велики проблем који ограничава њихов економски развој.

Утицај пореских рајева на јавне финансије осталих земаља игра важну улогу у избегавању плаћања пореза на светском нивоу.

Све земље у развоју губе између 62-124 милијарди долара годишње због држања средстава у пореским рајевима. Конгресна служба за економска истраживања у САД 2010. године је проценила да мултинационалне компаније плаћају између 10-60 милијарди долара годишње мање пореза због коришћења пореских рајева. У истој години, физичка лица су користећи пореске рајеве утајила између 40-70 милијарди долара. Порески рајеви су оштетили Велику Британију за 18,5 милијарди фунта у 2009. години.²³³ Ове цифре нису занемарљиве. Сваке године на глобалном нивоу, порези у износу већем од 255 милијарди долара нису наплаћени због пореских рајева.²³⁴

Статус пореског раја обезбеђује јурисдикцијама учешће у лукративном бизнису на глобалном нивоу. Земље које су раније биле порески рајеви данас су између најбогатијих у свету. Луксембург је тренутно најбогатија земља у свету према БДП по становнику, а Ирска и Швајцарска не заостају превише. Са друге стране, неки порески

²³⁰ Teather, *The Benefits of Tax Competition*, 30.

²³¹ Murphy, *Fiscal Paradise or Tax on Development*, 13.

²³² Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens*, 188

²³³ Dries Lesage and David McNair, "International Cooperation against Tax Havens: Still a Long Way to Go," *Global Social Policy* 11, no. 1 (2011): 10; Aloisio Almeida, "TAX HAVENS: An Analysis of the OECD Work with Policy Recommendations," *Ford School of Public Policy*, 2004, 16.

²³⁴ Видети Addison, "Shooting Blanks", 708; Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens*, 63.

рајеви су између најсиромашнијих јурисдикција. Примера ради, Пацифичка острва и неколико Карипских острва који су прекинули везе са бившим колонизаторима.²³⁵

Најпознатији порески рајеви су мала тропска острва, као Бермуда, Бахами или Кајманска острва. Ипак, постоје порески рајеви и на територији Европе и Америке где неке земље користе своје пореске системе да би привукле страни капитал. Лондон и Њу Јорк нису на листи пореских рајева, али њихови посебни прописи омогућују инвеститорима ниске пореске стопе за приход од инвестиција и скривање њиховог стварног идентитета. Белгија, Данска, Луксембург, Холандија и Швајцарска опорезују неке пословне активности врло ниско и обезбеђују боље услове за пренос неопорезованог профита из других земаља него порески рајеви.²³⁶

Неке од најмоћнијих светских земаља имају карактеристике пореских рајева. Физичка лица која немају домицил у Великој Британији не плаћају порезе на доходак зарађен у иностранству. Нерезиденти који желе смањити своје пореске обавезе формирају пословну базу у Великој Британији, из које користећи пореске рајеве, плаћају минималне порезе на њихов доходак из иностранства.

САД изузимају нерезиденте од опорезивања дохотка у облику камата од банкарских депозита. Постоји и неколико интересантних правила у области компанијског права што омогућује мултинационалним компанијама да оснивају у САД транспарентне филијале за пореске сврхе, (тзв. 'check the box' provisions). Према овим правилима, филијале су третиране као партнерства и ако власници филијала нису држављани САД не плаћају порезе на доходак са пореклом ван територије САД.²³⁷

Неколико чињеница објашњавају зашто су мале земље из Карипског региона постале порески рајеви. Пољопривредни сектор на Карибима није био одржив по укидању заштитних мера и улазом ефикаснијих произвођача на њихова традиционална тржишта. Само део Карипских острва имају природна богатства. Иако је туризам био врло успешан на одређеним острвима није обезбеђивао стабилне приходе.²³⁸ Са друге стране, финансијске услуге су сектор са ниским почетним инвестицијама, који не зависи од природних ресурса земаља, а обезбеђује запосленост, приходе за владе и раст БДП.

²³⁵ Више о томе Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens*, 182.

²³⁶ *Illegal Capital Flight from Developing Countries* (Service Centre for Development Cooperation, 2010), 7.

²³⁷ Teather, *The Benefits of Tax Competition*, 76-77.

²³⁸ Jeffrey Owens, Alessandra Sanelli, The Role Of Tax Havens in a Changing Environment, *Presentation at Tax Havens and Tax Competition*, (Milan: Bocconi University, 2007), 21. Доступно на: http://www.bus.umich.edu/otpr/papers/Owens_papers.pdf

Претходно наведене особине не објашњавају зашто земље као САД и Велика Британија имају карактеристике пореских рајева. Развијене земље користе мере пореских рајева како би привукле већи део мобилног капитала из осталих земаља.

Многе дискусије о пореским рајевима укључују и питање приватности. Приватност има велику важност као лични суверенитет- право сваке индивидуе да не открије своје личне ствари осталим лицима, посебно не државним органима. Суштина приватности даје и објашњење зашто постоји толико јак притисак за њено уништење. Што више права поседује свако лице, то је мања моћ државних органа над њима.²³⁹ Порески рајеви заштићују приватност њихових корисника и тиме ограничавају моћ осталим земљама. Али неки субјекти злоупотребљавају приватност за избегавање плаћања пореза у њиховим резидентним земљама.

Земље често нуде инвестиционе пореске повластице нерезидентима. Да би резиденти искористили ове повластице, они преносе свој капитал у пореске рајеве и касније анонимно инвестирају исти капитал као страни у њиховим резидентним земљама. Примера ради, значајан део кинеских инвестиција преко Хонг Конга су у власништву кинеских резидената. Кипар има сличну улогу за Русију и руске инвеститоре.²⁴⁰

4.3. Сузбијање пореских рајева

4.3.1. Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији из 1998. године

Упркос напорима европских земаља и САД на унапређењу међународне финансијске либерализације, од почетка либерализације развијене земље су тражиле начине да се заштите од конкуренције у привлачењу мобилног капитала. Током 1980-тих година двадесетог века САД и Немачка су предузеле унилатералне акције за спречавање пореских рајева.²⁴¹ Гордонов Извештај о пореским рајевима на почетку 80-тих година двадесетог века је охрабрио ОЕЦД да заузме став да је спречавање пореских рајева је међународни проблем и да земље самостално не могу да обезбеде ефективно решење. Као одговор, ОЕЦД је објавио два извештаја током 1987. године: „Порески рајеви: Мере за спречавање злоупотреба од стране пореских обвезника (енг.

²³⁹ Видети Hoyt L Barber, *Tax Havens Today: The Benefits and Pitfalls of Banking and Investing Offshore* (Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons, 2007), 117-118.

²⁴⁰ Jeffrey Owens, Alessandra Sanelli, *The Role Of Tax Havens in a Changing Environment*, 21.

²⁴¹ Више о томе Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens*, 196-200.

Tax Havens: Measures to Prevent Abuse by Taxpayers) и Опорезивање и злоупотреба банкарске тајности (енг. Taxation and the Abuse of Bank Secrecy).²⁴² ОЕЦД је предложила коришћење унилатералних дефанзивних мера за спречавање штетних пореских пракси. Заједничка карактеристика ових мера је ограничење пореских одбитака и олакшица пореским обвезницима који раде у пореским рајевима.

Постоји још неколико међународних организација поред ОЕЦД које могу утицати на спречавање рада пореских рајева. То су: ЕУ, Међународни монетарни фонд (даље ММФ), Светска банка и Уједињене Нације (даље УН). Али Светска банка и ММФ раде у супротном правцу. Светска банка често је партнер компанија у процесу преноса профита од инвестиција у земљама у развоју без плаћања пореза због либерализације кретања капитала, а ММФ је имао важну улогу у либерализацији међународних финансијских токова капитала и смањењу контроле и надзора финансијских тржишта, што је створило боље услове за развој штетних пореских режима у пореским рајевима.²⁴³ ММФ стимулише земље у развоју да смање контролу токова капитала, а то са друге стране, смањује и контролу трансакција према иностранству и контролу страних директних инвестиција. Земље у развоју су саветоване да укину царине и надокнаде губитак пореских прихода са порезима на потрошњу, што има регресивни ефекат на најсиромашнији део популације.²⁴⁴

Са друге стране, Светска банка и ММФ помажу земљама у развоју у унапређењу њихових административних система. ММФ нуди техничку помоћ националним пореским органима, а Светска банка обезбеђује зајмове за развојне пројекте.

У периоду 1998-2000. године започела је борба са пореским рајевима на међународном нивоу. Координиране акције су предузете од стране три међународне организације. ОЕЦД је развила иницијативу о штетним пореским праксама, Форум о финансијској стабилности – даље ФФС (Financial Stability Forum - FSF) је анализирао питање о финансијској стабилности, а Група за финансијске акције – даље ФАТФ (Financial Action Task Force - FATF) је радила на спречавању прања новца.²⁴⁵ Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији и Извештај ФАТФ-а о спречавању прања

²⁴² Morriss and Moberg, "Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against 'Harmful Tax Competition,'" 38.

²⁴³ Murphy, *Fiscal Paradise or Tax on Development*, 15-16.

²⁴⁴ *Illegal Capital Flight from Developing Countries*, 20.

²⁴⁵ De Wulf, "A Critical Examination of the International Regulation of Offshore Financial Centres.", 55-56.

новца су били објављени истовремено, а Извештај ФФС-а о финансијској стабилности је објављен мало касније. Ова повезаност је створила утисак да постоји нека глобална кампања против пореских рајева.²⁴⁶

Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији из 1998. године је препоручио објављивање црне листе пореских рајева. Црне листе су документи у којима су означене јурисдикције према којима би се примењивала строжија пореска правила и чијим резидентима су ограничена нека пореска ослобођења и повластице. Иницијатива ОЕЦД о сузбијању штетне пореске конкуренције из 1998. године је имала велики утицај на развој и коришћење црних листа.

Форум о штетној пореској конкуренцији је израдио прву листу пореских рајева 2000. године у року од једне године по његовом првом састанку. ОЕЦД је анализирао 47 јурисдикције да ли испуњавају критеријуме о пореским рајевима, али у првој листи су обухваћене само 35 јурисдикције. Пре објављивања прве црне листе ОЕЦД о јурисдикцијама које испуњавају критеријуме о пореским рајевима, утврђено је да шест анализираних јурисдикција нису порески рајеви, а других шест јурисдикција су изразиле своју спремност за усаглашавање њихових националних прописа са стандардима ОЕЦД и нису се нашле на црној листи. У овој групи су били: Кајманска острва, Бермуда, Кипар, Малта, Маурициус и Сан Марино.²⁴⁷

Као одговор на прву листу некооперативних пореских рајева из 2000. године и најаву да порески рајеви који не прихвате стандарде ОЕЦД биће проглашени за некооперативне пореске рајеве и подвргнути економским санкцијама и дефанзивним мерама чланица ОЕЦД, порески рајеви су 2001. године формирали Организацију за опорезивање међународних инвестиција - ИТИО (енг. ИТИО – International Tax Investment Organization) да би заштитили своје интересе. Ова организација је захтевала од ОЕЦД да донесе равноправна правила о сузбијању штетних пореских пракси. Детаљније, одбрамбене мере према некооперативним пореским рајевима да се не примењују све док земље чланице ОЕЦД не укину њихове штетне пореске режиме. Други захтев ИТИО је да порески рајеви имају активно учешће у процесу утврђивања правила о сузбијању штетних пореских пракси, а не само земље чланице ОЕЦД да

²⁴⁶ Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens*, 210.

²⁴⁷ OECD, "The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report", 7.

одлучују о стандардима.²⁴⁸ Оба захтева ГИО касније су прихваћена, и то је био велики успех пореских рајева.

Још 2000. године, након критике пореских рајева, ОЕЦД је утврдила да свака јурисдикција има право избора да ли ће наплаћивати директне порезе и право да одреди своје пореске стопе. Због тога, неувођење пореза или постојање само номиналних пореза више није био критеријум за одређивање да ли је нека јурисдикција порески рај. Критеријум о недостатку стварне активности је укинут због тешкоће да се одреди шта означава термин „стварна“ у овом случају. После овог, само транспарентност и размена пореских информација су остали стандарди за одређивање да ли је нека јурисдикција порески рај.²⁴⁹ Укидање два критеријума о пореским рајевима је делимично и последица престанка подршке САД Пројекту ОЕЦД, и промени политике новог председника САД 2001. године. Када је критеријум стварне пословне активности укинут 2001. године, отклоњене су и претње Иницијативе ОЕЦД о сузбијању штетних пореских пракси мултинационалних компанија, а тиме је престало и њихово супротстављање овој иницијативи.²⁵⁰

После промена у критеријумима иницијативе ОЕЦД, фокус је остао на размени пореских информација и транспарентности.²⁵¹ Циљ ОЕЦД на сузбијању штетне пореске конкуренције је био да принуди јурисдикције са ниским порезима да обезбеде информације земљама са високим пореским оптерећењем и да тако ове друге земље лакше опорезују своје резиденте.

Закони о спречавању прања новца су били донети у целом свету због спречавања терориста и међународног криминала, али наплата пореза је стварни разлог за промоцију ових закона. Порески рајеви су постали мете закона о спречавању прања новца због скривања великих износа новца од криминала и заштите пореских

²⁴⁸ Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens*, 227.

²⁴⁹ Maria Flavia Ambrosanio and Maria Serena Caroppo, *The Response of Tax Havens to Initiatives Against Harmful Tax Competition: Formal Statements and Concrete Policies*, Quaderni Dell' Instituto Di Economia E Finanza (Milano: Universita' Catolica del Sacro Cuore, 2004), 4.

²⁵⁰ Robert Thomas Kudrle, "Did Blacklisting Hurt the Tax Havens?," *Journal of Money Laundering Control* 12, no. 1 (2009): 35.

²⁵¹ Под појам „транспарентност“ се подразумева да јурисдикције немају скривена правила у њиховим пореским системима, различита од општих пореских прописа, и да немају прописану могућност за тајно уговарање висине пореских стопа и других фактора битних за опорезивање. Критеријум „размена информација“ обавезује јурисдикције да успоставе механизам за ефективну размену информација. То значи да порески органи јурисдикције која је примила захтев за информацијама треба да обезбеде релевантан одговор на такав захтев у конкретном случају и при томе да обезбеде гаранцију права пореских обвезника

утајивача. Истина је да се већи износ новца пере у чланицама ОЕЦД. А износ опраног капитала у САД је већи него сума опраног новца у свим пореским рајевима заједно.²⁵²

Све јурисдикције које су биле класифициране као порески рајеви су требале прихватити размену информација, у супротном њихова имена би била објављена на црној листи и према њима би могле да се примењују дефанзивне мере. Ипак, представници Острва Човека су предложили ограничење овим условима док све земље чланице ОЕЦД не прихвате размену информација у пореским стварима и остале стандарде ОЕЦД. Многа писма о прихватању стандарда ОЕЦД су садржала тзв. „Клаузулу Острва Човека – Isle of Man Clause“.²⁵³ Ова клаузула је обезбеђивала пореским рајевима заштиту од санкција земаља чланица ОЕЦД дотле док све земље чланице ОЕЦД не испуне исте услове који су захтевани од пореских рајева у односу на размену пореских информација и транспарентност.

Проблем у приступу ОЕЦД је обухват дефиниције о пореским рајевима. Било је немогуће да дефиниција обухвати све пореске рајеве, а да не укључи и велики број режима у пореским системима земаља чланица ОЕЦД. Ова дефиниција касније је постала главно оружје пореских рајева.²⁵⁴ Порески рајеви који су били на црној листи ОЕЦД користећи клаузуле о реципрочности у њиховим писмима о прихватању стандарда су добили изузимање од примене санкција, све док се санкције не примењују према свим земљама које користе штетне пореске праксе.

Без једнаких правила примењивих на пореске рајеве и чланице ОЕЦД, пројект ОЕЦД о штетним пореским праксама би користио чланицама ОЕЦД на рачун пореских рајева и земаља у развоју. Да би се побољшала позиција пореских рајева, променио се начин консултација између пореских рајева и чланица ОЕЦД. Формиран је Глобални форум о опорезивању 2000. године као организација у којој су активно укључени и порески рајеви и земље чланице ОЕЦД. Послр објављивања прве листе некооперативних пореских рајева, све јурисдикције које су изразиле вољу за прихватање стандарда ОЕЦД су позване да учествују у Глобалном форуму о опорезивању.

Форум о штетним пореским праксама ОЕЦД је имао обавезу да изради листу некооперативних пореских рајева до 31. јула 2001. године. Свака јурисдикција која је испунила критеријуме о пореским рајевима, а до 31. јула 2001. године није изразила

²⁵² Barber, *Tax Havens Today*, 20.

²⁵³ Kudrle, “Did Blacklisting Hurt the Tax Havens?”, 9.

²⁵⁴ Teather, *The Benefits of Tax Competition*, 107-108.

вољу за прихватање стандарда ОЕЦД је била укључена у листу некооперативних пореских рајева. ОЕЦД је објавила и листу потенцијалних одбрамбених мера према некооперативним пореским рајевима након 31. јула 2001. године. Потенцијалне одбрамбене мере су биле примењиве унилатерално и свака земља чланица ОЕЦД је имала избор да ли ће да прихвати или не ове мере.²⁵⁵ Комитет за фискалне послове ОЕЦД је одлучио да се дефанзивне мере против некооперативних пореских рајева неће примењивати пре него што мере постану примењиве на земље чланице ОЕЦД које прописују штетне пореске режиме.²⁵⁶

Заједнички рад пореских рајева и земаља чланица ОЕЦД у оквиру Глобалног форума о опорезивању је резултирао доношењем Модела споразума о размени информација у пореским стварима 2002. године. Продубљену анализу Модела споразума о размени информација ћемо обавити у посебном делу рада, а у наставку текста, објаснићемо најбитније ефекте споразума о размени информација.

Усвајањем Модела споразума о размени пореских информација постављају се два кључна међународна стандарда у пореској материји. Јурисдикције које ће закључити споразуме по овом Моделу споразума, у процесу размене пореских информација више се не могу позивати на непостојање домаћег интереса и на банкарску тајност, као разлог за одбијање размене информација. Органи ОЕЦД су очекивали да споразуми о размени информација укину тајност пословања у пореским рајевима, али резултати су били другачији.

Споразуми о размени пореских информација служе за размену информација између пореских рајева и земаља са којима су порески рајеви потписали пореске споразуме. Порески рајеви немају интерес, а ни потребу за информацијама из других земаља због опорезивања њихових резидената. Једино резидентне земље које добијају ове информације имају корист од ових споразума. Порески рајеви немају довољан подстрек да закључе и спроведу овакве споразуме.

Споразуми о размени пореских информација нису довољно ефективан инструмент. Уговорна страна која је порески рај да би обезбедила захтевану информацију мора добити од друге уговорне стране конкретне доказе да је поједино лице повезано са пореском утајом или неким другим обликом криминала (нпр. прање

²⁵⁵ Више о томе OECD, "Towards Global Tax Cooperation - Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by The Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices", 25.

²⁵⁶ OECD, "The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report", 11.

новца).²⁵⁷ Државни органи морају прво открити који резиденти имају финансијску повезаност са одређеним пореским рајем у процесу избегавања плаћања пореза, али без помоћи пореских рајева откривање доказа о незаконским активностима је скоро немогуће.

Слаба ефективност споразума о размени информација произлази из садржаја захтева за размену информација у пореским стварима. Захтев о информацијама мора садржати: информације о идентитету лица чије се пореско стање утврђује, прецизни навод захтеване информације, циљ захтева, основ зашто порески органи земље сматрају да је та информација доступна у другој уговорној јурисдикцији, и податке о субјектима који могу поседовати захтевану информацију.²⁵⁸ Ове услове је врло тешко испунити у пракси.

Примера ради, резидент Велике Британије формира труст на Британским Девичанским острвима, овај труст поседује компанију на Кајманским острвима, а ова компанија има рачун на Бермудима за који је одобрена платна картица коју британски резидент користи у Великој Британији. Ако британски порески орган (HM Revenues & Customs) жели да испита пореско стање овог обвезника, порески службеници би морали раније обезбедити довољно информација да би упутили валидан захтев за размену информација конкретним јурисдикцијама.²⁵⁹ Када порески обвезник ради у неколико јурисдикција које су порески рајеви, споразуми о размени информација постају комплетно непримењиви због недоступности података који су битни за састављање валидног захтева за размену информација између пореских органа.

4.3.2. Иницијатива Г20 и ОЕЦД о спречавању пореске утаје и споразуми о размени информација

Током глобалне финансијске кризе, спречавање пореских рајева је постало политички приоритет развијених земаља и увећао се притисак на ове јурисдикције. На самиту у Лондону у априлу 2009. године Г20 је захтевала од свих пореских рајева да закључе најмање 12 споразума о размени информација. Ако неки порески рај није желео да испуни стандарде Г20, земље чланице Г20 би увеле економске санкције

²⁵⁷ Addison, "Shooting Blanks.", 717.

²⁵⁸ Murphy, *Tax Havens Report*, 30; Escario Díaz-Berrio, *The Fight against Tax Havens and Tax Evasion Progress since the London G20 Summit and the Challenges Ahead*, 38.

²⁵⁹ Murphy, *Tax Havens Report*, 30.

против њега. До краја 2009 године, порески рајеви су закључили више од 300 споразума.²⁶⁰

На самиту Г20 у Лондону 2009. године сви значајни порески рајеви у свету су били подељени у три категорије. За ове категорије ОЕЦД је израдила три листе. На црној листи су биле четири јурисдикције који нису изразиле вољу да примене стандарде. Јурисдикције које су прихватиле стандарде ОЕЦД о транспарентности и размени информација, али још нису испуниле стандарде су биле наведене на сивој листи. Ова листа садржала је 38 јурисдикција. На крају, на белој листи су јурисдикције које су испуниле стандарде – закључиле су бар 12 споразума о размени информација са другим земљама. У року од пет дана, сви порески рајеви су се обавезали потписивањем бар 12 споразума о размени информација и Г20 је прогласила крај банкарске тајности.²⁶¹

Једно истраживање показује неуспех иницијатива Г20 и ОЕЦД о закључивању билатералних пореских споразума након глобалне финансијске кризе 2008. године. Већина пореских утајивача нису реаговали на потписивање билатералних пореских споразума. Мањи део је пренео свој капитал у пореске рајеве који нису потписали пореске споразуме. Наиме, иницијатива Г20 о сузбијању пореских рајева није обезбедила победу над пореским рајевима и њихове тајности.²⁶²

Г20 и ОЕЦД, након самита у Лондону 2009. године, очекивали су од пореских рајева да размењују пореске информације на захтев. Овај тип размене информација може открити само мали део пореске утаје. У многим случајевима, порески органи који захтевају информацију морају претходно имати чврсте доказе о утаји, иначе порески рајеви неће одговорити на захтев за размену информација.

Иницијатива Г20 и ОЕЦД није поставила задовољавајући критеријум о класификацији пореских рајева. Закључење 12 споразума о размени информација је објективан услов, али не дефинише карактеристике пореских рајева. Овај критеријум не сматра да су порески рајеви јурисдикције као: Холандија, Ирска, Делавер и Невада (државе у саставу САД), Хонг Конг и Макао (територије у саставу Кине), Финансијски центар у Лондону (Велика Британија).²⁶³

²⁶⁰ Niels Johannesen and Gabriel Zucman, "The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown," *American Economic Journal: Economic Policy* 6, no. 1 (2014): 66.

²⁶¹ *Ibid.*, 69.

²⁶² Enrico Mercuri, "Arguments for an International Tax Base," *Revenue Law Journal* 22, no. 1 (2013): 1–19.

²⁶³ Више о томе Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens*, 244

Други доказ о слабости иницијативе Г20 је чињеница да црна листа некооперативних пореских рајева објављена 2009. године је била празна неколико дана касније. Да би прешли на сиву листу, јурисдикцијама је било довољно да изразе вољу о примени међународних стандарда, али не морају да их примењују.²⁶⁴ За јурисдикције није било тешко да пређу од сиве на белу листу. Потребно је било закључити минимум 12 споразума о размени пореских информација. Порески рајеви су закључивали споразуме о размени пореских информација између себе или са слабо насељеним земљама као Гренланд и Фарска острва да би испунили стандарде ОЕЦД.

Споразуми о размени информација између пореских рајева су били укључени у број споразума потребних за испуњење стандарда Г20/ОЕЦД (12 споразума о размени пореских информација), али фактички не би побољшали размену пореских информација у циљу спречавања пореске утаје. Ову могућност су искористиле Аустрија, Белгија, Андора, Лихтенштајн, Монако, Сан Марино и друге јурисдикције и закључиле су споразуме о размени информација са другим пореским рајевима.

Друга категорија неефективних споразума су споразуми о размени информација са земљама које су слабо насељене - Фарским острвима (49,057 становника), Гренландом (57.637 становника) и Исландом (308.910 становника). Кад порески рајеви закључе споразуме са овим земљама испунили су четвртину од захтеваног броја споразума, али са земљама које имају само 0,006 % од укупне светске популације.²⁶⁵

Недостатак споразума о размени информација је и њихова непримењивост. САД и Џерси (Jersey) су потписали споразум о размени информација 2002. године. До 2009. године овај споразум је примењен само у пет случајева. Ово је била велика срамота за САД, па су амерички државни органи 2011. године затражили да Џерси прекине са објавом ове информације.²⁶⁶ Кајманска острва 2009. године су одредила буџетска средства за пријем само 120 захтева за размену информација преко њихове мреже пореских споразума.²⁶⁷ Овакав приступ битно ограничава корисност од размене информација на захтев.

²⁶⁴ Lesage and McNair, "International Cooperation against Tax Havens.", 11.

²⁶⁵ Murphy, *Tax Havens Report*, 29.

²⁶⁶ Ibid., 30.

²⁶⁷ Richard Murphy, *Investments for Development: Derailed to Tax Havens*, 2010, 15. Доступно на: http://www.eurodad.org/uploadedfiles/whats_new/reports/investment%20for%20development.pdf.

Споразуми о размени пореских информација могу понекад бити корисни у сузбијању пореске утаје, али нису решење за овај глобални проблем. Са друге стране, проширене истраге по некој дојави су врло ефективне за идентификацију специјалне шеме о избегавању плаћања пореза и лицима која их користе. Примера ради, случај Лихтенштајна²⁶⁸ где је један човек доставио немачким пореским органима информације о 1400 физичка лица која су имала банкарске рачуне у Лихтенштајну, а за то је добио 7,4 милиона долара. Овај пример показује да понекад унилатералне активности могу бити ефикасније него порески споразуми.

Без обзира на недостатке, споразуми о размени информација су означили почетак конкретних акција на сузбијању штетних пореских пракси у пореским рајевима и имали су утицај на понашање пореских обвезника. Они не стимулишу пореске обвезнике да пренесу свој капитал у резидентне земље него у друге пореске рајеве. Две године после започете иницијативе Г20, вредност банкарских депозита у свим пореским рајевима је остала иста. Ипак, порески рајеви који су потписали већи број споразума о размени информација су изгубили депозите, а са друге стране, порески рајеви који су потписали мањи број споразума су привукли нове депозите. Кипар је потписао само два споразума и има увећање од 60% на његовим банкарским депозитима, а Грнзи (Guernsey), једно од каналских острва, је закључио 19 споразума и тиме добио 15% смањења банкарских депозита. Једноставна регресија одређује да сваки додатни споразум о размени информација који је закључила једна јурисдикција изазива 3,8% смањење депозита у њеним националним банкама.²⁶⁹ Резиденти неких земаља су реаговали драстичније на закључавање споразума о размени информација. Споразум између Француске и Швајцарске је изазвао умањење од 11% депозита француских резидената у Швајцарској, а увећали су се депозити француских резидената у пореским рајевима који немају закључене споразуме са Француском.²⁷⁰

У пракси се наметнуло питање да ли порески рајеви закључују споразуме о размени информација са земљама са којима имају најбитније економске везе? Постоји мишљење да порески рајеви имају пореске споразуме (уговоре о избегавању двоструког опорезивања и споразуме о размени информација) са 2 од 5 економски најбитнијих земаља, а само 21 од 44 испитаних пореских рајева имају пореске уговоре

²⁶⁸ Видети Addison, "Shooting Blanks.", 721.

²⁶⁹ Johannesen and Zucman, "The End of Bank Secrecy?", 75.

²⁷⁰ Ibid., 67.

са најбитнијом земљом у економској сфери.²⁷¹ Истраживање је потврдило да порески рајеви не избегавају закључење споразума са највећим економским партнерима. Један од потенцијалних разлога је одржавање добрих политичких веза са овим земљама.

4.3.3. Аутоматска размена информација и мултилатерални инструменти као решење за спречавање штетних пореских пракси у пореским рајевима

Споразуми о размени информација на захтев у пореским стварима нису дали очекиване резултате. Теоретичари испитују неколико алтернатива које би учиниле размену информација ефективнијом.

Иако спречавање пореске утаје и штетних пореских пракси је иницијатива коју воде развијене земље и међународне организације, то је врло битно и за земље у развоју. До данас, скоро ниједан споразум о размени пореских информација није закључен са неком земљом у развоју. Земље у развоју немају довољну политичку моћ, а немају ни довољно административних капацитета да би принудиле пореске рајеве да потпишу споразум о размени информација.²⁷² Порески споразуми између земаља у развоју и пореских рајева често ограничавају право опорезивања земаља у развоју због њихове слабе преговарачке моћи. Значајан део страних директних инвестиција у земљама у развоју долази из пореских рајева због повластица за инвеститоре који користе пореске олакшице и тајност пореских рајева. Земље у развоју зависе од закључења пореских споразума да би обезбедиле инвестиције из пореских рајева.

Да би се побољшало стање, корисно би било закључење мултилатералног споразума о размени информација у пореским стварима који би потписали и порески рајеви, али и земље у развоју. Потписивањем мултилатералног споразума о размени информација, земље у развоју би побољшале своју преговарачку позицију и лакше би принудиле пореске рајеве да размењују информације у пореским стварима.

Порески утајивачи су одговорили на закључивање споразума о размени информација преношењем депозита у остале пореске рајеве. Мултилатералан споразум би ограничио могућност пореских утајивача да преносе депозите из једног у други порески рај.

²⁷¹ Katarzyna Bilicka and Clemens Fuest, "With Which Countries Do Tax Havens Share Information?," *International Tax and Public Finance* 21, no. 2 (2014): 178-179.

²⁷² Escario Díaz-Berrio, *The Fight against Tax Havens and Tax Evasion Progress since the London G20 Summit and the Challenges Ahead*, 36.

Данас постоји мултилатералан споразум о размени информација. То је Мултилатерална конвенција о узајамној правној помоћи у пореским стварима и све јурисдикције које желе могу је потписати. На почетку, ова Конвенција је била отворена за приступ само за земље чланице ОЕЦД и Савета Европе (најчешће развијене земље). После измена Конвенције 2010. године, она је отворена и за земље у развоју. Остаје да само порески рајеви потпишу Конвенцију. Пре самита групе Г8 24 јуна 2013. године, британске прекоокеанске територије и зависне јурисдикције, које су порески рајеви, сложиле су се да приступе Конвенцији о узајамној правној помоћи. То је био значајан корак ових јурисдикција у процесу прихватања стандарда ОЕЦД иако остају бројне препреке у процесу имплементације.²⁷³

Мултилатерализам би био примењив и у мултилатералном систему санкција према некооперативним пореским рајевима. У односу на остале алтернативе, мултилатерално решење је супериорно за сузбијање нетранспарентности и мањак размене пореских информација. Унилатералне мере не побољшавају транспарентност пореских рајева, а билатерални споразуми стварају посебне односе између уговорних страна, тако друге земље немају приступ податцима које је добила једна земља на основу билатералног пореског уговора.²⁷⁴ Када свака земља самостално примењује санкције, само најмоћније земље могу натерати пореске рајеве да сарађују.

Неки аутори сматрају да је за превазилажење тешкоћа у размени информација на захтев очигледна алтернатива аутоматска размена пореских информација.²⁷⁵ Аутоматска размена је ефективна када резидент једне земље остварује приходе у иностранству. Постојање банкарског рачуна у једној земљи (нпр. Холандији) чији власник је резидент друге земље (нпр. Србије) уобичајено то није познато пореским органима Србије, осим ако резидент не одлучи да пријави камату по основу страног банкарског рачуна пореским органима у земљи резидентства.

Аутоматска размена информација обвезује холандску банку која има депозит српског резидента да пријави исплаћену камату на депозит холандским пореским властима, а касније или банка или холандски порески органи да пренесу информацију

²⁷³ Mercuri, "Arguments for an International Tax Base.", 1.

²⁷⁴ Almeida, "Tax Havens.", 22.

²⁷⁵ Escario Díaz-Berrio, *The Fight against Tax Havens and Tax Evasion Progress since the London G20 Summit and the Challenges Ahead*; Murphy, *Tax Havens Report*.

о камати пореским органима Србије. Овај облик сарадње, да би био ефикасан, мора да обухвати и физичка и правна лица.²⁷⁶

Једно истраживање је потврдило да аутоматска размена пореских информација у САД обезбеђује поштовање пореских прописа и пријаве прихода пореским органима изнад 90%. Кад не постоји аутоматска размена, пореска сагласност опада испод 70%.²⁷⁷ Аутоматска размена информација би створила услове за успостављање глобалног пореског система који би обезбеђивао веће пореске приходе земљама. Резидентне земље би добијале информације о приходима њихових резидената у свим осталим земљама без да шаљу захтеве за информацијама и то би увећало степен наплате пореза. Све земље би се сагласиле да примењују аутоматску размену. У поступку размене пореских информација на захтев, терет доказивања пореске утаје је на органима земље која захтева информацију, а администрација пореског раја од кога се информација захтева одлучује да ли ће прихватити захтев. Ако не постоји чврсто оправдање за захтев о размени информација, органи пореског раја би могли одбити захтев због недостатака. Овај проблем би био решен употребом аутоматске размене пореских информација. Међутим, још није познато како би се примењивала аутоматска размена у пракси.

САД су унилатерално започели иницијативу о аутоматској размени доношењем Закона о извршавању пореских обавеза са рачуна у страним финансијским институцијама FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) 2010. године. Овим законом, стране финансијске институције имају обавезу да обавесте националне пореске органе или Службу унутрашњих прихода да имају рачуне америчких држављана. FATCA је ступила на снагу 1 јула 2014. године.

ОЕЦД је израдила споразум који је спој мултилатерализма и аутоматске размене пореских информација. 75 јурисдикција²⁷⁸ су потписале Мултилатерални споразум надлежних органа²⁷⁹ о аутоматској размени информација са финансијских рачуна на основу члана 6. Конвенције о узајамној правној помоћи у пореским стварима 29. октобра 2014. године и обвезале су се на спровођење аутоматске размене информација

²⁷⁶ Murphy, *Fiscal Paradise or Tax on Development*, 20.

²⁷⁷ Murphy, *Tax Havens Report*, 31.

²⁷⁸ OECD, *Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement and Intended First Exchange Date*. Доступно на: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf> (03.12.2015)

²⁷⁹ OECD, *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*. Доступно на: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>

најраније од септембра 2017. године. Овај споразум су потписале развијене земље, земље у развоју и порески рајеви и могао би бити решење за штетне пореске праксе на глобалном нивоу.

Важно питање за сузбијање пореских рајева је порески суверенитет. Раније иницијативе ОЕЦД и ЕУ су дефинисале пореске рајеве као јурисдикције са ниским пореским оптерећењем и циљеви ових иницијатива су били промена пореских стопа у сувереним јурисдикцијама. Порески рајеви су се супротставили овој иницијативи са тврдњама да су иницијативе директан напад на њихов порески суверенитет. То је била слабост иницијативе ОЕЦД 1998. године.²⁸⁰ Овај проблем у дефиницији пореских рајева је отклоњен дефинисањем пореских рајева као јурисдикција које обезбеђују тајност у пословању и заштиту од примене прописа резидентних земаља. Често физичка и правна лица користе пореске рајеви да би избегли правне прописе њихових резидентних земаља.²⁸¹ У том случају, тајност пословања у пореским рајевима повређује порески суверенитет других земаља и борба за сузбијање пореских рајева је оправдана, због заштите пореског суверенитета других земаља, које имају право да независно и без сметњи од стране пореских рајева одређују националне пореске стопе и пореске политике.

Током времена променио се приступ ОЕЦД у односу на пореске рајеве. Извештај из 1998. године је покушао да директно регулише рад пореских рајева. Иницијатива Г20 из 2009. године о размени информација и укидању банкарске тајности је имала за циљ ограничење услова неопходних за функционисање финансијске индустрије у пореским рајевима. Пројекат BEPS је усмерен ка корисницима услуга пореских рајева и спречавању преноса профита из једне у другу јурисдикцију.²⁸²

Државни органи сматрају да су билатерални и мултилатерални споразуми најбоље решење за сузбијање пореских рајева, али порески споразуми су само реактиван механизам који неће решити проблем постојања пореских рајева. Сви порески рајеви остварују значајан део њиховог БДП-а од финансијске индустрије. Иницијативе међународних организација не узимају ово у обзир и зато порески рајеви нису сагласни ни са једном од ових иницијатива. Порески рајеви требају одустати од

²⁸⁰ Murphy, *Tax Havens Report*, 23.

²⁸¹ Palan, Murphy, and Chavagneux, *Tax Havens*, 240–241.

²⁸² Silvia Hudackova, “Tax Havens Regulation: Policy Paradox on the International Level?” (CEU Department of Political Science, 2013), 65-66.

битне предности у глобалној економији, а при томе не добијају ништа заузврат. Ако порески рајеви не добију компензацију због смањења њиховог благостања и БДП-а, што ће бити резултат ограничења међународне финансијске индустрије, иницијативе међународних организација немају економски оправдану логику за пореске рајеве. Зато су порески рајеви изразили вољу да сарађују у области размене информација, али нису суштински изменили правила о тајности информација.

Сматрамо да би за успешно сузбијање штетних пореских пракси у пореским рајевима био неопходан план о развоју и раду пореских рајева по укидању банкарске и пореске тајности. То је обавезан услов за ефективну узајамну правну помоћ у пореским стварима. Проблем је која би организација донела овакав план? Постојеће међународне организације нити имају легитимитет нити озбиљнији интерес за решавање проблема пореских рајева.

IV. МЕРЕ УЗАЈАМНЕ ПРАВНЕ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА

Глобализација и либерализација финансијских токова су промениле начин пословања физичких и правних лица. Националне границе више нису фактор за ограничење пословања ван земље резидентства. Пре 80-тих година прошлог века, постојало је више баријера за прекогранично пословање. Примера ради, контрола страних инвестиција и ограничења о међународној трговини. Након укидања таквих баријера, порези су постали значајан фактор у одређивању где ће једно лице уложити свој капитал.

Прва иницијатива развијених земаља и међународних организација (Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији 1998. године) за спречавање смањења пореских прихода у земљама са високим порезима инсистирала је на увећању пореског оптерећења у јурисдикцијама са ниским пореским оптерећењем. Почетни циљеви ове иницијативе су били пореска хармонизација пореских стопа и пореских основа и уједначење пореског оптерећења коришћењем пореза по одбитку. То је био директан напад на порески суверенитет независних земаља и иницијатива није постигла очекивани резултат.

Развијене земље нису одустале од намере да се повећају порески приходи и тражиле су алтернативно решење. У теорији, као алтернатива пореској хармонизацији промовисана је размена информација у пореским стварима. Проблем земаља са високим порезима (најчешће развијене земље) је смањена наплата прихода од њихових резидената због преноса опорезивих основа у иностранство. Информације добијене од других земаља би користиле пореским органима земаља у опорезивању њихових резидената. Тако развијене земље са високим пореским оптерећењем имају услове да опорезују њихове резиденте, а остале земље не губе њихов порески суверенитет. Што су комплекснији међународни пословни односи, увећава се потреба за информацијама од других земаља како би порески органи применили националне пореске прописе на своје резидентне пореске обвезнике.

Пореска теорија и пракса допринеле су развоју неколико мера о узајамној правној помоћи у пореским стварима. Данас највише коришћене мере су: размена информација на захтев, аутоматска размена информација, спонтана размена информација, наплата и обезбеђење наплате пореза у иностранству, симултана пореска

контрола, присуство пореских службеника у другој земљи, обавештавање и достава докумената у иностранству.

1.Размена пореских информација

1.1. Размена пореских информација на захтев

Размена информација на захтев је најстарија мера о узајамној правној помоћи у пореским стварима. Она је корисна за спречавање пореске евазије и правилну примену пореских правила у ситуацијама када национални порески органи немају довољно података да би утврдили стварно чињенично стање пореског обвезника.

Информације у пореским стварима се размењују због провере чињеница које су битне за примену пореских уговора између уговорних страна или/и за примену домаћих пореских прописа. У инструментима о размени информација које склапају земље утврђује се да ли ће размена информација бити коришћена само за примену конкретног пореског уговора (мала клаузула о размени информација) или/и за примену домаћег пореског права земаља (велика клаузула о размени информација).

Размена информација на захтев врши се у случајевима када порески органи једне земље од надлежних органа друге земље захтевају информације о конкретном пореском обвезнику за одређену годину или проверавају одређене чињенице које су битне за опорезивање. Размена информација на захтев може се обављати у пет фазе: 1.припрема и слање захтева; 2. пријем и провера захтева; 3. прикупљање тражених информација; 4. слање одговора на захтев; и 5. слање повратне информације о извршеној размени.²⁸³

1.1.1. Примена размене пореских информација на захтев

Пре слања захтева за размену информација, домаћи порески органи треба да искористе све доступне мере да би прикупили неопходне информације за опорезивање одређеног пореског обвезника осим оних мера које би узроковале прекомерне тешкоће и трошкове пореских органа. Захтев за размену информација најчешће се подноси у

²⁸³ Више о томе: OECD, "Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE 1 on Exchange of Information on Request" (OECD, 2006), 2.

прописаној форми и треба бити што детаљнији. Што је прецизнији и детаљнији захтев, то је лакше за пореске органе земље којој је захтев упућен (даље земља прималац) да спроведу захтев ефикасније.

У идеалним условима, захтев за размену информација у пореским стварима треба да садржи: податке о правном основу захтева (назив инструмената о размени информација); изјаву пореског органа земље која захтева информације од друге земље (даље земља пошиљалац) да су искористили све доступне мере како би самостално прикупили информације; изјаву да је захтев у сагласности са националним правилима земље пошиљаоца; податке о идентитету пореског обвезника за кога се захтевају информације; податке о идентификацији лица која су под јурисдикцијом земље примаоца и битни су за обезбеђење информација; разлог зашто се захтевају информације и чињенице које објашњавају да су информације доступне у земљи примаоца или од лица која су у њеној јурисдикцији; прецизно објашњење о захтеваним информацијама – које су релевантне информације (фактуре, уговори и тд.); податке о порезима и пореским периодима за које су потребне информације; податке о девизама у којима су изражене новчане суме, информације о хитности одговора на захтев и податке о датуму после кога захтеване информације више нису употребљиве; захтев о преводу ако је потребан, податке о овери докумената (кад је потребно) ако се захтевају копије докумената; обавештење да постоји разлог због чега порески обвезник чије пореско стање се испитује не треба бити обавештен о размени информација; и податке о лицу за контакт са пореским органом земље пошиљаоца, ако је одређено такво лице.²⁸⁴

Размена информација на захтев понекад није изводљива. Да би порески органи земље пошиљаоца припремили валидан захтев за информацијама треба да имају врло конкретне и специфичне информације. Такве информације нису лако доступне, посебно у случајевима када порески обвезници раде у пореским рајевима или у земљама са високим степеном тајности пословних података.

Захтев за размену информација треба бити једноставан и јасан. Захтев може бити написан језиком земље пошиљаоца и да додатно буде преведен на језик земље примаоца или на неки други језик који су одобриле обе земље.

²⁸⁴ OECD, “Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE 1 on Exchange of Information on Request” (OECD, 2006), 3-4; OECD, “Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE on General and Legal Aspects of Exchange of Information” (OECD, 2006), 10.

По пријему захтева, порески органи земље примаоца проверавају да ли је захтев комплетан и валидан. Захтев треба да: испуњава услове прописане у инструменту о размени информација (споразум о размени информација или уговор о избегавању двоструког опорезивања), буде потписан од надлежног органа и да обезбеђује све потребне информације за спровођење размене, објасни да су захтеване информације доступне према правном систему земље пошилаоца и правним прописима земље примаоца захтева, обезбеди довољно информација о идентификацији обвезника чије пореско стање се утврђује.²⁸⁵

Ако захтев испуњава ове услове, порески органи земље примаоца би поступили по захтеву и прикупили захтеване информације. Захтеване информације могу бити на располагању пореским органима земље примаоца или да су доступне од лица под јурисдикцијом пореских органа земље примаоца. Када се размењују информације из друге групе, које нису почетно доступне пореским органима, размена информација траје дуже због предузимања мере за обезбеђење тих информација.

У циљу заштите информација размењиваних у пореским стварима, земље требају користити само одобрени канал размене информација. Локални органи немају право размењивати информације о пореским стварима, осим ако имају изричито одобрење од надлежних пореских органа у домаћој земљи и у другој земљи са којом се размењују информације.

На основу прикупљених података, органи земље примаоца захтева одговарају на захтев. У одређеним земљама локални порески органи припремају одговор на захтев, а надлежни порески орган о размени информација само одобрава садржај захтева.

Одговор на захтев треба да садржи: податке о правном основу за одговор на захтев; податке о захтеву за размену информација на који се даје одговор; захтевану информацију и друге информације које могу бити корисне за пореске органе земље пошилаоца захтева; објашњење зашто одређене информације не могу бити предмет размене; информације о курсу девиза у којима су исказане новчане суме; податке о примењеним мерама у поступку за скупљање захтеване информације; информације о пореским периодима за које су обезбеђене информације; информације да ли је порески обвезник обавештен о размени и да ли је приговарао на размену информација; одредбе

²⁸⁵ OECD, "Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE 1 on Exchange of Information on Request", 5.

о поверљивости информације у одговору на захтев; и податке о лицу за контакт са пореским органом земље примаоца захтева, ако је одређено такво лице.²⁸⁶

У неким случајевима, орган земље примаоца информација може послати повратно обавештење о корисности одговора на захтев. Повратно обавештење може бити корисно за пореске органе у процесу унапређења њиховог рада.

Поступак размене информација са страним пореским администрацијама може бити регулисан и домаћим пореским прописима. Таква размена информација није регулисана пореским споразумима него само са домаћим правом и најчешће је ограничена одређеним условима и правима прописаним у домаћим законима.²⁸⁷

Размена информација на захтев није ограничена на информације повезане са резидентима земаља које размењују информације. У неким случајевима, порески органи једне земље имају интерес за информацијама из друге земље повезане са одређеним лицем, које је резидент неке треће земље због одређивања његове пореске обавезе у првој земљи.

Међутим, постоји ограничење обухвата размене. Уговорне стране не могу обезбедити информације о резидентима трећих земаља које нису у поседу њихових пореских органа или нису доступне од стране лица под њиховом територијалном јурисдикцијом. Овај концепт је прећутно прописан у члану 26. Модела уговора о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, али је изричито утврђен у Моделу споразума о размени информација у пореским стварима.²⁸⁸

Размена пореских информација није ограничена на информације које се налазе у пореским пријавама пореских обвезника. Када захтевана информација није доступна пореским органима земље која је примила захтев, порески органи могу искористити доступне правне механизме да би обезбедили конкретну информацију од лица под њиховом јурисдикцијом. У зависности од специфичности и околности могућих мера прописаних у националним законима, порески службеници могу обавити: испитивање лица која имају захтеване информације или за која постоји сумња да имају те

²⁸⁶ Ibid., 7.

²⁸⁷ У Србији ова материја је регулисана Законом о пореском поступку и пореској администрацији, Службени гласник РС, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14), члан 157, а у Македонији исто питање је регулисано у Закон за даночна постапка, Службен весник на РМ бр.13/06, 90/2007, 21/2008, 88/2008, 159/2008, 105/2009,133/2009, 145/2010, 171/2010, 53/2011, 39/2012, 84/2012, 187/2013 и 15/2015, члан 178.

²⁸⁸ OECD, "Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE on General and Legal Aspects of Exchange of Information.", 11.

информације; увид у пословне књиге, документа и ствари; испитивање начина вођења пословних књига и докумената; испитивање пословних просторија и обезбеђење пословних књига и осталих докумената; и израдити копије пословних књига и осталих докумената повезаних са пословањем пореског обвезника.

Постојање домаћег интереса није услов за спровођење истраге у процесу добијања конкретних информација. Порески органи требају прикупити захтеване информације и када домаћи порески органи немају потребу за тим информацијама за спровођење националних пореских прописа.

Понекад порески органи једне земље могу захтевати да пореске информације буду достављене у одређеном формату због поштовања домаћег поступка. У случају да је то изричито захтевано и у сагласности са националним правним прописима, порески органи земље од које су захтеване информације обезбеђују информације у конкретном обрасцу.

1.1.2. Начела размене информација на захтев у пореским стварима

Размена информација на захтев у пореским стварима је опште-прихваћена мера о пореској сарадњи на глобалном нивоу и због њене ефективне примене током времена развила су се неколико општих начела. То су:

- **Начело пореске тајности.** У циљу заштите поверљивости информација о пореским обвезницима, порески органи који размењују информације не смеју користити те информације за друге сврхе осим за администрирање пореза и судске процедуре о порезима. Информације које су добијене путем међународне правне помоћи не смеју бити доступне другим државним органима за друге сврхе и то је гаранција тајности личних података обвезника. Уколико информацију, која је добијена по захтеву земље примаоца информације, та земља жели да пренесе трећој земљи, треба да обезбеди сагласност земље пошиљаоца која је ту информацију првобитно дала.

- **Начело реципроцитета.** Земље не смеју размењивати информације које не могу прибавити према њиховим националним законима. То подразумева да земље не смеју захтевати информације од других земаља које не могу саме прикупити од обвезника и да земље из којих је захтевана нека

информација или друга мера не смеју поступати по захтеву и прекорачити гаранције прописане у националним прописима за заштиту грађана.

- **Начело заштите друштвеног поретка.** Друштвени поредак обухвата суштинске интересе земље и због тога забрањена је размена информација које представљају државне тајне или су повезане са прогоном из расистичких, политичких или етничких разлога.

- **Начело заштите трговинске, пословне и индустријске тајне.** Земље не смеју размењивати информације које су пословна, трговинска или индустријска тајна. Ово начело би порески органи требало да схватају у најширем смислу. Начело пореске тајности штити и трговинске и пословне тајне, али ни порески обвезници, ни остала лица која имају релевантне информације немају право да одбију давање тих информација пореским органима њихове резидентне земље.²⁸⁹

- **Привилегија овлашћеног заступника (legal professional privilege).** Порески органи могу одбити захтев за размену информација која за предмет има информацију која је део поверљиве комуникације између клијента и правног саветника или адвоката. Ово начело не треба да се тумачи у ширем смислу. Привилегија овлашћеног заступника неће обухватати документе достављене адвокату или правном саветнику са циљем скривања тих докумената.

Постоји неколико начела која су раније била део ове групе, али са развојем међународног пореског права су била укинута. То су:

- **Начело банкарске тајности.** Банке и финансијске институције су требале штитити поверљивост њихових клијената од трећих лица и државних органа, укључујући и пореске органе. Од усвајања Модел споразума о размени информација у пореским стварима 2002. године, порески органи не могу одбити размену информација повезанх са банкарским рачунима обвезника. Ово начело је прихваћено у свим уговорима о узајамној правној помоћи у пореским стварима.

- **Заштита информација које имају агенти или повереници и информација о власништву.** Захтев за размену пореских информације не може бити одбијен само због чињенице да је информација код агента или повереника

²⁸⁹ Ibid., 15.

или је информација повезана са правом власништва. Ове информације за пореске сврхе нису трговачке или пословне тајне, без обзира на њихов третман у националном праву.

- **Непостојање домаћег интереса.** Раније, порески органи једне земље су обезбеђивали информације другим земљама само ако су они имали интерес од захтеваних информација у циљу примене националних пореских прописа. Почетком 21. века одбијање размене информација не може да буде засновано на непостојању домаћег интереса и домаћи порески органи требају искористити доступне механизме за прикупљање захтеваних информација.²⁹⁰

У почетку, ова начела су важила само за размену информација, али сада се примењују на све мере о узајамној правној помоћи у пореским стварима и постала су међународни стандарди у области пореске сарадње између земаља.

1.2. Аутоматска размена пореских информација

Размена информација на захтев није решила проблеме са пореском утајом и непоштовањем пореских прописа. Као алтернативно решење у пореском праву се користи аутоматска размена информација. Глобална мрежа финансијских институција и правних лица ствара могућност за скривање идентитета и пословних активности лицима која то желе. За спречавање ових појава, пореским органима су потребне многе информације. Неки аутори сматрају да аутоматска размена неће решити све проблеме повезане са тајношћу пословања, али да је она битан корак ка сузбијању пореске утаје и осталих штетних пореских феномена.²⁹¹

У делу рада о размени информација на захтев, објаснили смо да за њену примену потребно претходно постојање детаљних информација како би порески органи земље пошиљаоца могли израдити комплетан захтев за размену информација. Овај проблем је решен употребом аутоматске размене.

Аутоматска размена информација је рутински и периодичан пренос информација о нерезидентима које су послате од стране пореских органа земље, у којој се налази новац или капитал пореских обвезника, земљи у којој обвезници требају платити порезе. Порески органи једне земље прикупљају информације које су повезане

²⁹⁰ Ibid., 13-16.

²⁹¹ Andres Knobel and Markus Meinzer, *Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption* (Tax Justice Network, 2014), 7.

са резидентима друге земље од њихових резидентних финансијских институција. Када порески органи прве земље добију релевантне информације од резидентних финансијских институција, они шаљу те информације пореским органима друге земље. Размена информација је аутоматска ако се обавља на редовној основи (најчешће један пут годишње) и ако је обим информација унапред уговорен.

Аутоматска размена је врло корисна у откривању пореске утаје. Једна студија у Данској 2010. године је открила да постоји пореска утаја само у 0,3% случајева када трећа страна обавештава пореске органе, а у 37% случајева када не постоји таква обавеза. У САД, пореска сагласност пореских обвезника је 99% када финансијске институције обавештавају пореске органе о приходима обвезника и само 44% у случајевима када не постоји обавештавање финансијских институција.²⁹² Сматрамо да би се слични ефекти могли постићи и у међународној примени ове мере.

Аутоматска размена информација неће заменити размену на захтев. Ове две мере су комплементарне и доприносе бољој пореској сагласности и примени прописа, а тиме се и порески приходи у земљама повећавају. Аутоматска размена има већи ефекат одвраћања обвезника²⁹³ и обезбеђује информације које могу иницирати размену на захтев. Размена на захтев је корисна за специфичније информације које нису доступне аутоматским путем због ограниченог обухвата аутоматске размене.

Добијање информација аутоматским путем обезбеђује превазилажење проблема који су узроковани од стране корумпираних државних службеника који никад не би дозволили захтевање пореских информација из других земаља. Применом аутоматске размене докази постају доступни пореским органима. Ако актуелна владајућа структура не искористи информације, можда би нека нова влада дозволила употребу тих информација у пореским стварима.²⁹⁴

Г20 сматра да би земље у развоју имале велику корист од аутоматске размене информација. То је можда тачно, али стандард о аутоматској размени не узима у обзир специфичне услове земаља у развоју и од њих се очекују велики трошкови како би спровеле аутоматску размену. Аутоматска размена је на реципрочној основи па би

²⁹² Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, “Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Country Participation” (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2014), 10.

²⁹³ Кад обвезници знају да земља у којој инвестирају и раде аутоматски размењује информације са њиховом резидентном земљом имају мању склоност ка скривању информација које су битне за опорезивање.

²⁹⁴ Knobel and Meinzer, *Automatic Exchange of Information*, 24.

земље у развоју требале прикупити информације које би биле аутоматски размењиване да би могле добити информације из других земаља.²⁹⁵ То није изводљиво у свим земљама у развоју. Аутоматска размена би смањила пореске утаје и незаконити пренос капитала у иностранство без увећања расхода земаља у развоју, ако би на почетку земље у развоју само примале информације из других земаља. Аутоматска размена информација обухвата систематски пренос података о пореским обвезницима од стране органа земље извора органима резидентне земље обвезника.²⁹⁶ Земља извора добија потребне податке од њених резидентних финансијских институција. Једно истраживање Мреже о пореској правди показује да најчешће захтеване информације из других земаља су информације о стању банкарских рачуна (32%) и информације о власништву банкарских рачуна (28%).²⁹⁷ Ако аутоматска размена постане примењива, захтеви о размени информација са банкарских рачуна више неће бити потребни. Ове информације би се преносиле аутоматски и земље би имале више ресурса за остале функције.

Главни фактори за ефективну аутоматску размену информација су: општи стандард о обавештавању, правни инструмент за размену информација и опште прихваћена или компатибилна технологија.²⁹⁸

1.2.1 Стандард о обавештавању

Аутоматска размена информација је промовисана као нови глобални стандард о размени информација од стране ОЕЦД и Г20 групе. Министри финансија и гувернери централних банака Г20 19. априла 2013. године су прихватили аутоматску размену као нови глобални стандард и овластили су ОЕЦД да напише правила о аутоматској размени. Обавезан предуслов за ефективну аутоматску размену информација је стварање механизма који узима у обзир пореску сагласност у резидентним земљама обвезника. Порески органи имају интерес да аутоматска размена буде што ефективнија. То се не може постићи ако порески органи сваке земље прво прикупљају

²⁹⁵ Tax Justice Network, "OECD's Automatic Information Exchange Standard: A Watershed Moment for Fighting Offshore Tax Evasion?" (Tax Justice Network, 2014), 3.

²⁹⁶ OECD, "Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE 3 on Automatic (or Routine) Exchange of Information" (OECD, 2012), 3.

²⁹⁷ Knobel and Meinzer, *Automatic Exchange of Information*, 39.

²⁹⁸ OECD, "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information COMMON REPORTING STANDARD" (OECD Publishing, 2014), 7. и OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters* (OECD Publishing, 2014), 11.

податке за своје потребе, а касније део тих података аутоматски шаљу пореским органима других земаља. Стандардизација би увећала корисност аутоматске размене за јурисдикције и финансијске институције.²⁹⁹ Са друге стране, различити модели аутоматске размене увећавају трошкове државних органа и финансијских институција за прибављање информација и спровођење размене.

Због тога, ОЕЦД је усвојила Стандард о аутоматској размени информација са финансијских рачуна у пореским стварима³⁰⁰. Стандард о аутоматској размени информација омогућује јурисдикцијама да добијају информације од финансијских институција и да размењују аутоматски те информације са другим земљама на периодичној основи, најчешће једном годишње. За спровођење ефективне аутоматске размене информација, порески органи морају испунити неколико услова. На почетку, пореским органима је неопходно да имају приступ употребљивим информацијама резидентних финансијских институција. Аутоматски би се размењивале информације са финансијских рачуна повезане са идентификацијом власника рачуна (име, порески идентификациони број (ПИБ), адреса итд.), исплаћеним инвестиционим приходима (дивидендама, каматама, приходима од осигурања), али и подацима о салду рачуна и трговини финансијским средствима.

Да би олакшао аутоматску размену информација, Стандард регулише неке правне институте који су битни за ефективну примену аутоматске размене. Под појмом финансијске институције се подразумевају банке, брокери, инвестициони фондови и одређена друштва о осигурању и сви ови субјекти имају обавезу о обавештавању пореских органа резидентне земље за рачуне нерезидентних лица. Финансијски рачуни о којима би се размењивале информације обухватају рачуне физичких и правних лица (укључујући трустове и фондације) која нису резиденти у земљи у којој су остварили приходе или су отворили рачуне, али су резиденти земље примаоца информација.³⁰¹

Стандард о аутоматској размени информација са финансијских рачуна у пореским стварима који је израдио ОЕЦД има два дела. Први део је Модел споразума између надлежних органа земаља које желе да размењују информације, а други део је Општи стандард о обавештавању. У стандард ОЕЦД су укључени и коментари Модел

²⁹⁹ OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, 11.

³⁰⁰ Ibid.

³⁰¹ Више о томе OECD, "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information COMMON REPORTING STANDARD", 3.

споразума и Општег стандарда о обавештавању због лакше примене аутоматске размене информација.

1.2.2. Правни инструмент о аутоматској размени пореских информација

Аутоматска размена информација садржи две фазе. Прва фаза је пренос информација од резидентних финансијских институција до надлежних органа, а друга фаза је аутоматски пренос информација од једне земље надлежним органима друге земље-примаоца информација. Правни основ о обавештавању националних пореских органа од стране финансијских институција најбоље је да буде прописан у националним законима. Аутоматска размена информација може бити заснована споразумом који је закључен на основу члана 26. уговора о избегавању двоструког опорезивања или члана 6. Мултилатералне конвенције о узајамној правној помоћи у пореским стварима.³⁰²

За коришћење аутоматске размене информација у пореским стварима, земље морају прво закључити прикладни инструмент о аутоматској размени информација у форми споразума о аутоматској размени информација или меморандум о разумевању. ОЕЦД је објавила Модел меморандума о разумевању између надлежних органа о аутоматској размени информација у пореским стварима још 2001. године.³⁰³

Аутоматска размена информација у пореским стварима је прописана различитим правним инструментима више од једне деценије. Земље чланице ЕУ аутоматски размењују информације од 2005. године (према Директиви о опорезивању прихода од штедње у облику камата). САД су донеле FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) 2010. године после откривања велике суме сакривеног новца у иностранству. Министри финансија Француске, Немачке, Италије, Шпаније и Велике Британије су најавили 2013. године да имају намеру да аутоматски размењују информације према формату FATCA уговора између себе, а 2014. године, изменама Директиве о пореској сарадњи је дозвољена аутоматска размена информација са финансијских рачуна.

Сви ови инструменти имају ограничену примену и немају капацитет да постану глобално прихваћени инструмент. У претходним деловима рада смо анализирали

³⁰² OECD, *A Step Change in Tax Transparency* (Paris: OECD, 2013), 8.

³⁰³ OECD, "Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE 3 on Automatic (or Routine) Exchange of Information", 4.

корисност билатералне и мултилатералне аутоматске размене информација. Мултилатерална размена информација има апсолутну предност. ОЕЦД је израдио Мултилатерални споразум надлежних органа о аутоматској размени информација са финансијских рачуна³⁰⁴ 2014. године који на основу члана 6. Мултилатералне конвенције о узајамној правној помоћи у пореским стварима обезбеђује аутоматску размену информација. Преко 50 јурисдикција су потписале мултилатерални споразум, а део њих (45 земаља) су преузеле обавезу да почну аутоматски размењивати информације од 2017. године.³⁰⁵ Овим споразумом је постављена основа за глобалну мултилатералну аутоматску размену информација у пореским стварима.

Пре закључења споразума о аутоматској размени информација, неопходно је да земља има одговарајуће правне прописе и да постоји административни капацитет за спровођење аутоматске размене. Ефективна аутоматска размена није могућа ако се не обезбеди заштита поверљивости добијених информација и гаранција да ће размењене информације бити коришћене само за намене утврђене споразумом.³⁰⁶

1.2.3 Развој информатичке технологије за пренос пореских информација

Аутоматска размена информација је мера која захтева велики износ средстава посвећених развоју капацитета надлежних органа за спровођење прописаних поступака и изазива трошкове финансијских институција и пореских органа. Највећи трошкови су повезани са информатичком технологијом за пренос информација.

Стандардизован формат о аутоматској размени информација је обавезан услов да би информације биле корисне у земљи примаоцу. ОЕЦД је 1981. године израдила формат о аутоматској размени информација у писменој форми. Касније, развојем технологије 1992. године је дизајниран Стандардни магнетски формат (SMF) за пренос података на магнетизираној траци. Магнетни формат је измењен 1997. године у циљу побољшања могућности пореских органа за повезивање добијених информација. У прописаном формату органи могу укључити информације о: стварном кориснику прихода, агенту стварног корисника, платиоцу прихода и његовом агенту или

³⁰⁴ OECD, "Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information," 2014.

³⁰⁵ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, "Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Country Participation", 4.

³⁰⁶ OECD, "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information COMMON REPORTING STANDARD", 3.

посреднику, идентификацији лица (њихови ПИБ у резидентној земљи и у земљи извора, имена, адресе, датуми рођења), оствареном дохотку (порески период, врста дохотка, износ, наплаћени порез по одбитку).³⁰⁷

Новe информатичке технологије се користе и у области пореске сарадње између земаља. ОЕЦД је објавио Стандардни формат о преносу- СТФ (Standard Transmission Format STF) 2012. године који је базиран на отвореном знаковном језику (Extensible Mark-up Language (XML)) и опште је прихваћен због великог броја предности. На почетку Стандардни магнетни формат и Стандардни формат о преносу су били у паралелној употреби. Зато је ОЕЦД израдио и Програм о премошћавању (Bridge version) за повезивање оба стандарда. Од 1. априла 2015. године се користи Повезујући програм верзија 1.3 и СТФ верзија 2.2.³⁰⁸ ОЕЦД је објавио да је ово последња верзија повезујућег програма, због поступног напуштања стандардног магнетног стандарда.

Раније је најкоришћенији механизам био пренос кодираних података флопи дискетама, компакт дисковима или УСБ флеш дисковима. Носач информација или је био директно предаван органима земље примаоца информација или послат поштом пореском органу. Данашња технологија омогућава пренос података преко интернета. Овај начин је јефтинији и безбеднији. Метод преноса информација који обезбеђује директан пренос информација је примарни механизам, без разлике да ли порески органи користе пренос сервер до сервера или пренос на основу интернет претраживача.³⁰⁹

Порески органи земље примаоца треба да обезбеде директну везу између добијене информације из иностранства и домаће базе која садржи податке о резидентним пореским обвезницима да би ефективно искористиле информације добијене аутоматском разменом. Неке земље у развоју немају базу података о резидентним пореским обвезницима, а да би користиле аутоматску размену, она је неопходан услов. Развој база података у земљама у развоју је битан део имплементације аутоматске размене. Ако порески органи земаља прималаца не могу повезати добијене информације користећи аутоматску размену са информацијама о

³⁰⁷ OECD, "Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE 3 on Automatic (or Routine) Exchange of Information", 5.

³⁰⁸ Common Technical Solutions, доступно на <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/commontechnicalsolutions.htm>

³⁰⁹ OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, 77.

резидентима из домаће базе пореских обвезника, корисност аутоматске размене је значајно умањена.

Порески идентификациони број (ПИБ) је најбоље решење за повезивање домаће пореске базе и информације о пореским обвезницима добијене аутоматском разменом информација, јер обезбеђује лако повезивање података добијеним из других земаља са домаћим пореским обвезницима. Због тога финансијске институције и порески органи морају захтевати податке о пореским идентификационим бројевима нерезидената у њиховим резидентним земљама.

Радна група о аутоматској размени информација Глобалног форума о транспарентности и размени информација израдила је анкету за лакше утврђивање шта треба земљама да би примениле нови стандард о аутоматској размени информација са финансијских рачуна. Анкета је спроведена касније и није имала утицај на израду стандарда о аутоматској размени. Са друге стране, резултати анкете нису још објављени и поред коментара представника ОЕЦД и Глобалног форума да земље у развоју немају капацитет и нису заинтересоване за ефикасну примену аутоматске размене.³¹⁰

Питање је да ли земље чланице ОЕЦД имају намеру да укључе земље у развоју у процес аутоматске размене информација у пореским стварима. Истраживање Мреже о пореској правди потврђује да су земље у развоју свесне потенцијалних користи и да су заинтересоване за аутоматску размену.³¹¹ То је супротно тврдњама ОЕЦД. Али овакав став ОЕЦД је разумљив када знамо да велики део нелегалног капитала је пренет из земаља у развоју у чланице ОЕЦД које имају штетне пореске режиме (Швајцарска, Луксембург, Велика Британија, Холандија). Због тога није изненађење што ОЕЦД сматра да земље у развоју немају потребу за аутоматском разменом. Оне неће да обезбеде податке о резидентима земаља у развоју који раде у чланицама ОЕЦД пореским органима тих земаља и тако изгубити капитала који долази из тих земаља.

³¹⁰ [Luke Balleny](#), *Developing countries not ready to join tax evasion crackdown – OECD*, (Thomson Reuters Foundation, 2014). Доступно на: <http://www.trust.org/item/20140526065643-2fhq7/?source=quickview>

³¹¹ Knobel and Meinzer, *Automatic Exchange of Information*, 2.

1.3. Спонтана размена пореских информација

Спонтана размена информација постоји када порески органи једне земље имају приступ информацијама за које сматрају да могу бити корисне другој земљи и шаљу те информације другој земљи без претходног захтева. Она представља пренос информација које су „предвидиво значајне“ за друге земље, а те информације раније нису биле захтеване нити су предмет споразума о аутоматској размени информација у пореским стварима.³¹²

Спонтана размена некад је ефективнија него аутоматска размена због њених карактеристика.³¹³ Информације добијене применом спонтане размене често су корисније за пореске органе земље примаоца због тога што садрже конкретне чињенице које су утврдили порески службеници земље пошиљаоца у спровођењу њихових овлашћења. Квалитет информација које се спонтано размењују зависи од ефикасности и ефективности службеника у земљи пошиљаоца. Битан фактор је капацитет локалних пореских органа да утврде кључне информације и пошаљу их надлежним органима за размену информација другим земљама.³¹⁴

Ова врста размене информација се разликује од размене на захтев и аутоматске размене због чињенице да не условљава размену информација са постојањем претходног захтева за размену информација или споразума између надлежних органа о предмету и поступцима аутоматске размене. То не значи да не мора да постоји неки правни инструмент о размени информација између земаља. Земље ретко спонтано размењују информације ако не постоји неки споразум или порески уговор између њих.

Постоји неколико случајева када се спонтана размена информација препоручује пореским органима. Земље могу спонтано размењивати информације о: случајевима када постоји сумња о значајном губитку пореских прихода у другој земљи; исплатама резидената одређене земље кад постоји велика вероватноћа да обвезник неће пријавити исплате пореским органима; пореским олакшицама и ослобођењима конкретних обвезника када они могу да имају утицај на пореско оптерећење у земљи примаоца информација; артифицијелном преносу добити у оквиру групе повезаних субјеката

³¹² OECD, “Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE 2 on Spontaneous Exchange of Information,” 2006, 3.

³¹³ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol* (Paris: OECD, Council of Europe, 2011), 50.

³¹⁴ OECD, “Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE 2 on Spontaneous Exchange of Information,” 3.

који може изазвати смањење пореске обавезе; пословним трансакцијама између резидента земље примаоца и резидента земље пошиљаоца информација које имају сврху да смање пореско обавезе у једној или обе земље; конкретним шемама пореског планирања или пореске утаје које могу бити искоришћене и од резидената земље примаоца информација.³¹⁵ Од таксативно утврђених ситуација уочавамо да се спонтана размена информација препоручује у свакој ситуацији када постоји опасност од неовлашћеног смањења пореског оптерећења, а порески органи неке земље имају информације које то могу спречити.

Спонтана размена информација захтева рад и трошкове пореских органа земље примаоца и земље пошиљаоца информација без гаранције да ће резултати бити корисни за пореске сврхе. Зато информације које се спонтано размењују треба да садрже и друге доказе који би олакшали коришћење информација пореским органима земље примаоца.³¹⁶

У процесу спонтане размене информација земља пошиљалац информација треба да пошаље податке о: правном основу на коме се заснива спонтана размена (назив инструмената о размени информација); идентитету лица за које су размењене информације (име, адреса, ПИБ број, брачни статус, датум рођења); идентитету лица од којег су добијене информације; називу и адреси посредника (најчешће финансијске институције) ако информације које се размењују спонтано укључују трансакције или исплате преко посредника; информације које су предмет размене и објашњење зашто порески органи земље пошиљаоца сматрају да су те информације битне за другу земљу; извору информација; ограничењима о коришћењу размењених информација према праву земље пошиљаоца информација; захтеву пореских органа земље пошиљаоца за повратни одговор о корисности посланих информација; лицу за контакт са пореским органом земље пошиљаоца, ако је одређено такво лице.³¹⁷ Поступак спонтане размене информација не мора да сваки пут обухвати све претходно наведене категорије због тога што је корисност информације често временски ограничена и порески органи морају поступати што брже и ефикасније.

³¹⁵ Ibid. Сличан предлог за обухват спонтане размене информација садрже и Мултилатерална конвенција о узајамној правној помоћи у пореским стварима, члан 7 и Директива 2011/16/EU о административној сарадњи у области опорезивања и укидању Директиве 77/799/ЕЕС, члан 9.

³¹⁶ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 51.

³¹⁷ Више о томе OECD, "Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes MODULE 2 on Spontaneous Exchange of Information," 4.

Порески органи земље примаоца информације у процесу спонтане размене могу послати повратни одговор пореским органима који су обезбедили информације. Повратни одговор може да садржи податке о додатно прикупљеним приходима, методима пореске утаје и процени сврсисходности добијених информација коришћењем спонтане размене за пореске органе земље примаоца.³¹⁸ Пракса показује да слање повратног одговора може да побољша квалитет будућих спонтаних размена информација.

1.4. Ефекти и будући развој размене пореских информација

Примена размене информација је комплекснија од њене регулативе. Размена информација је корисна за земље са високим порезима које су извознице капитала, али је штетна за интересе земаља са ниским пореским оптерећењем које желе да привуку стране инвестиције. Када земље са ниским порезима обезбеђују информације другим земљама о њиховим пореским обвезницима, вероватноћа за наплату допунских пореза пореским обвезницима се увећава. Такво стање умањује атрактивност и профитабилност инвестиција у земљама са ниским пореским оптерећењем за стране инвеститоре.

Размена пореских информација на захтев је промовисана као светско добро и глобални стандард у међународној пореској сарадњи. Сматрамо да постоји неколико недостатака да би се размена информација сматрала за глобални стандард, као што су владавина права, подела власти или заштита власништва. Размена информација не зависи само од правила о њеној примени и није оправдана само због постојања потенцијалне користи. Међународне организације немају у виду специфичности различитих земаља. Свака земље има различите интересе у међународној пореској сарадњи. Размена информација није прилагођена административном капацитету конкретне земље због тога што су њене карактеристике утврдиле међународне организације, а оне дозвољавају само минимална одступања. Комплексност размене информација има различите последице за пореске обвезнике и пореске органе у појединим земљама. Да би размена информација постала глобални стандард,

³¹⁸ Ibid., 5.

неопходно је да је већина земаља прихвати као такву, а не да је међународне организације намећу због потенцијалне користи.³¹⁹

Размена информација је супститут хармонизације пореза и има мање дисторзивне ефекте него уједначење пореских стопа и пореских основа. Пореска конкуренција ће бити комплетно спречена са ефективном применом принципа резидентности у опорезивању.³²⁰ Исти ефекат би се постигао и пореском хармонизацијом, али се за сада препоручује и користи размена информација не угрожавајући национални порески суверенитет земаља.

Корист од размене информација у пракси је ограничена због великих препрека које ограничавају њене позитивне ефекте, што је одавно уочено у теорији пореског права.

За ефикасну размену информација неопходно је да цели износ додатно скупљеног пореза разменом информација задржи земља резидентства. Применом размене информација када постоји подела додатних пореза, земља извора добије двоструки порез на истој основи. Осим пореза који би наплатили порески органи земље извора страним инвеститорима, она добија и део пореза наплаћеног разменом информација од резидентне земље инвеститора, а то увећава њене пореске приходе и корисност од привлачења страних инвестиција.³²¹ Када постоји подела додатних пореза, земља извора ће смањити пореске стопе, да би привукла нове стране инвестиције. Такво стање би узроковало јачу пореску конкуренцију између земаља и смањење ефикасности размене информација.

На глобалном нивоу, опште прихваћени стандард је да додатне порезе наплаћене на основу информација добијених од других јурисдикција задржи земља прималац информације. Оваква пракса не мотивише земљу пошиљаоца информације и не компензира њене трошкове. Неки теоретичари сматрају да би подела допунских пореских прихода прикупљених разменом информација између земаља побољшала позицију земаља са ниским порезима које најчешће имају улогу нето извозника

³¹⁹ Ana Paula Dourado, "Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies," *RSCAS 2013/11 Robert Schuman Centre for Advanced Studies Global Governance Programme-37*, 2013, 3.

³²⁰ Michael Keen and Jenny E. Ligthart, "Information Sharing and International Taxation: A Primer," *International Tax and Public Finance* 13, no. 1 (2006): 105.

³²¹ Michael Keen and Jenny E. Ligthart, "Incentives and Information Exchange in International Taxation," *International Tax and Public Finance* 13, no. 2–3 (2006): 176.

информација.³²² Одржива је она размена информација између земаља која захтева да свака земља добије приближан ниво користи од размењених информација. Постоји ризик да размена информација не би остварила интересе обеју земаља, ако се очекивања земаља од размене информација разликују. Када једна земља добије мању корист од размене информација она може одустати од размене.

Величина земље има велику улогу у процесу размене информација. Када мала земља размењује пореске информације са другим земљама, она може да изгуби већи део страних инвестиција у односу на БДП него велике земље које имају развијене националне економије. Због мањег тржишта, малог броја квалификованих радника, или недостатка природних ресурса, најчешће мале земље имају ниске порезе. Мале земље би у случају размене информација добиле више пореских прихода од својих обвезника који раде у иностранству, али би губиле већи део пореских прихода од страних инвеститора који су инвестирали у њихове економије, који би због размене информација повукли своје инвестиције. Код великих земаља стање је обрнуто.

Неки теоретичари сматрају да довољно велике земље увек пристају на размену информација без поделе додатно прикупљених пореза. За неке земље неопходан је пренос дела додатно прикупљеног пореза да би прихватиле размену информација. Ипак, у случајевима када су земље превише мале, оне имају штету због размене информација и њихово стање се не побољшава нити када има поделе додатно прикупљеног пореза на основу размене информација.³²³

Различита становишта земаља због њихове величине стварају тешкоће у размени информација између малих и великих земаља. Када је разлика у величини две земље велика, подела додатних пореза скупљеним по основу размене информација није довољан подстрек за мању земљу да добровољно прихвати размену информација. Када су земље приближне величине, мања земља би прихватила размену информација после које свака земља задржава цели износ додатног пореза. Сваки други случај између претходно објашњених крајности обухвата ситуације када мања земља прихвата размену информација ако добије довољан део од додатно скупљеног пореза, а то подразумева да се велика земља одриче од неког дела додатних пореских прихода које би могла наплатити због размене информација.³²⁴

³²² Michael Keen and Johanna Elisabeth Ligthart, "Incentives and Information Exchange in International Taxation" (Tilburg University, 2004), 3, <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=10562;h=repec:dgr:kubcen:200454>.

³²³ Keen and Ligthart, "Incentives and Information Exchange in International Taxation," 2006, 172.

³²⁴ Више о томе Ibid., 175.

Информације су неопходне пореским органима да би утврдили пореске обавезе пореских обвезника. Информације се лакше обезбеђују од резидентних субјеката због могућности пореских органа да искористе мере о присилном обезбеђењу информација које су прописане националним прописима. Али када постоји страни елемент ситуација постаје комплекснија. Ван националних граница, порески органи немају овлашћења. Основни инструмент који користе порески органи за прикупљање информација ван националних граница су билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања. Правила о размени информација у билатералним уговорима уређују размену информација као размену добара - информације за информације.³²⁵ Једна земља обезбеђује другој земљи информације које друга земља користи за примену њених пореских прописа, а заузврат прва земља добије право да захтева информације из друге земље за примену њеног националног пореског права. Овај систем се показао као неефикасан у сузбијању штетних пореских феномена.

Основа размене информација је постављена 1927. године у Извештају Лиге народа о међународном опорезивању и стара је више од 80 година. До данас ова мера није много промењена, али читав свет се променио и постао је повезанији него икада. Механизам о размени информација између земаља није комплетно уређен. Кад земље захтевају информације од других јурисдикција, оне не могу одабрати начин плаћања за добијене пореске информације. Једини међународно-прихваћени механизам плаћања је обавезно обезбеђење информација другој земљи ради примене њених пореских прописа.³²⁶

Нова теоријска могућност у развоју размене информација је да земље плаћају за пореске информације. Кад би земље плаћале за достављене информације, њихов циљ би био да сакупе што је могуће мање информација и тако плате мањи износ новца, а ипак обезбеде примену њихових пореских прописа. Ако купују више информација, земље би требале платити већи износ новца. Да ли би одређена јурисдикција пристала на размену информација зависило би од понуђене цене.³²⁷ Финална цена пореских информација би требала покрити трошкове пореских органа који су обезбедили информацију и трошкове приватних лица чије благостање би се могло смањити по

³²⁵ Steven A. Dean, "The Incomplete Global Market for Tax Information," *Boston College Law School* 49, no. 1 (2008): 4.

³²⁶ *Ibid.*, 6.

³²⁷ Anthony D. Toder, "The Stop Tax Haven Abuse Act: A Unilateral Solution to Multilateral Problem," *Minnesota Journal of International Law* 19, no. 1 (2010): 270.

основу размене информација (ако порески обвезници буду подвргнути додатном опорезивању због размењених информација са другом земљом).

Неки аутори сматрају да размена информација не треба да функционише као размена добара него као стварно тржиште где би земље добијале новац за информације. Стварање тржишта о размени информација би могло побољшати приступ корисним информацијама и увећало би транспарентност и заштиту приватности обвезника.³²⁸ У тржишним условима, земље које продају информације би требале објавити куповну и продајну цену информација и листу информација које нуде другим земљама и тако би грађани били обавештени о врсти информација које њихова влада продаје другим земљама и цени тих информација. Свака земља у сагласности са својим националним интересима и правним прописима би одређивала које информације би продавала другим земљама. Иако овакво решење можда делује као приватизација процеса пореске сарадње, сматрамо да тржиште за размену информација само конкретизује интересе земаља које и данас пажљиво одређују шта губе, а шта добијају у конкретним међународним односима.

Тржишна правила о размени информација у пореским стварима имају неколико слабости. Богатије и развијеније земље могу куповати више информација из иностранства без потребе да продају информације другим земљама, а сиромашније земље не би могле да купују информације из других земаља због ограничених ресурса.

Са друге стране, садашњи режим размене информација где земља прималац информација не дели додатни порез са земљом пошиљаоцем информација има још већих слабости. Неке развијене земље користећи своју економску и политичку моћ прикупљају гомилу података из иностранства на терет других земаља и од њих извлаче корисне информације. Преношење трошкова о размени информација са другим земљама даје приоритет примени пореских прописа над осталим категоријама државне потрошње и приватних интереса грађана. Новац који троше земље због размене информација има велики број алтернативне употребе. Ако порески органи потроше мањи износ новца за добијање информација из других земаља, остаје већи део за полицију, војску, здравство, образовање и остале сфере финансиране буџетом.

Други проблем текућег режима размене информација је реципрочност. Најчешће земље добијају од других земаља исте врсте информација које шаљу другим земљама. Ако порески систем једне земље зависи од *ex ante* информација, а порески

³²⁸ Dean, "The Incomplete Global Market for Tax Information," 7.

систем друге земље од *ex post* информација прва земље би захтевала аутоматску размену информација док друга земља би имала већу корист од размене конкретних информација на захтев.³²⁹ У таквом случају, земље би размењивале само оне информације које би сматрале да су им корисне.

Земља која има малу корист од важећег механизма о размени информација наменила би и мање ресурса за обезбеђење информација другим земљама. Са друге стране, земља која остварује велику корист од размене информација је спремна обезбедити већи износ средстава да би добила квалитетне информације. Проблем у важећем механизму који се примењује у процесу размене информација је што земље не могу добити сразмерну корист од уложених додатних средстава ради обезбеђења информација од друге земље.³³⁰ Размена информација не зависи само од воље и ресурса земље пошиљаоца, него и од воље и ресурса земље примаоца захтева.

Овакво стање би било превазиђено стварањем система размене информација у пореским стварима где земље које шаљу информације добијају еквивалентну вредност (изражену у новчаној суми или у делу додатно скупљеног пореза) за информације које обезбеђују другим земаљама.

2. Наплата и обезбеђење наплате пореза у иностранству

Порески обвезници у једној земљи најчешће плаћају порезе добровољно. Ако порески обвезници не испуне своје пореске обавезе, национални порески органи имају широку лепезу принудних мера да би обезбедили комплетну наплату пореза. Проблем за пореске органе су ситуације када порески обвезници дугују порезе и напусте земљу, а у тој земљи немају средства од којих би порески органи могли наплатити порезе. Овакво стање изазива губитак пореских прихода.

Порески обвезници могу поседовати имовину у другим земљама али, због ограничења примене принуде, порески органи једне земље не могу користити принуду ван националних граница да би наплатили порезе од средстава која поседује порески обвезник у другим земљама. Теорија о пореском суверенитету земаља спречава земље

³²⁹ Ibid., 52.

³³⁰ Ibid., 51.

да наплаћују порезе на територији других земаља због територијалне ограничености овлашћења о наплати дажбина само на њиховој територији.³³¹

Због оваквог стања све земље губе пореске приходе. Узајамна правна помоћ и међународна сарадња у пореским стварима су прикладни за укидање ограничења узрокованих територијалним пореским суверенитетом који не дозвољава примену пореских прописа једне земље на територији других земаља. У пореској теорији и пракси ефективно решење овог проблема су наплата пореза и обезбеђење наплате у иностранству пореза који дугује порески обвезник једне земље у другој земљи од стране пореских органа друге земље. Ове мере дозвољавају проширење примене пореских прописа једне земље ван њених граница. Најчешће, ове мере су прописане у билатералним и мултилатералним инструментима о узајамној правној помоћи.

У прошлости, наплата и обезбеђење наплате пореза у другим земљама су уговарале само суседне земље у њиховим споразумима. Примера ради, Споразум о узајамној помоћи између БЕНЕЛУКС земаља (Белгија, Холандија и Луксембург) из 1952. године и Нордијска конвенција о узајамној помоћи у пореским стварима из 1972. године.³³² Употреба мера наплате пореза и обезбеђење наплате у иностранству је била ограничена све до њиховог увођења 2003. године у Модел конвенцију ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине. До тада су само неке земље, са сличним пореским системима и јаким економским везама уговарале ове мере, али након 2003. године наплата и обезбеђење наплате у иностранству су постали глобално прихваћени.

2.1. Извршење наплате пореза у иностранству

Наплата пореза у иностранству је комплексна мера и порески органи земаља које желе да примењују ову меру морали би закључити споразум или меморандум о разумевању за регулисање наплате пореза других земаља. Питања која би требала бити регулисана су: шта треба да садржи захтев за наплату пореза у другој земљи уговорници, висина минималног износа за који је дозвољена наплата у другој земљи, валуте и девизни курс у којима би се наплатили порези, начин утврђивања камата,

³³¹ Francisco Garcia Prats, *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts* (Geneva: Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth meeting, 2001), 4.

³³² OECD, "Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection - General Module" (OECD, 2007), 5.

одложено плаћање и плаћање на рате, временски рокови, сарадња између пореских органа, трошкови наплате, пренос наплаћеног пореза, ненаплативи порези, повлачење захтева за наплату, ограничења наплате пореза у другој земљи и механизам за решавање спорова.³³³ Пре примене наплате пореза других земаља, земље морају утврдити да ли су њихови порески системи и механизми о заштити права пореских обвезника довољно слични. Ако има превише разлике у правним системима између две земље које желе узајамно да наплаћују пореске обавезе друге земље уговорнице, примена наплате ће бити ограничена.

Појам „порез“ обухвата порезе, камате због кашњења плаћања пореза, казне због непоштовања пореских прописа и трошкове повезане са наплатом пореза које је имала земља у којој порески обвезник није платио порез.³³⁴ Инструменти који уређују наплату пореза најчешће имају детаљне дефиниције о категоријама за које једна земља може захтевати наплату у другој земљи и не обухватају кривичне казне због неплаћања пореза и сличне санкције. Ако је порески обвезник платио порез, али није платио камате или остале трошкове пореских органа повезане са опорезивањем, порески органи једне земље могу захтевати наплату камата и трошкова у другој земљи иако је порез већ плаћен у првој земљи.

Наплата пореза у другој земљи не мора бити обављена директно од пореског обвезника. Пореске обавезе могу бити наплаћене и од субјеката повезаних са пореским обвезником. Порези могу бити наплаћени од: исплатиоца прихода пореском обвезнику и он има обавезу да задржи те приходе; уговорних партнера кад није плаћен порез повезан предметом уговора; лица са посебним пословним везама са пореским обвезником (чланови управног одбора, партнери у партнерству или директни правни следбеници). Посебан режим постоји кад неко друго лице располаже са имовином пореског обвезника и то друго лице, а не порески обвезник је одговорно за плаћање пореза. У овом случају не постоји лична одговорност и имовина тог лица није угрожена.³³⁵ У таквим случајевима, то лице треба да преда средства пореског обвезника пореским органима.

Надлежан орган за извршење наплате пореза у већини земаља је Министарство финансија. Постоје земље где је надлежност о наплати страних пореза додељена

³³³ Ibid., 23.

³³⁴ Ibid., 9.

³³⁵ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 58–59.

пореском органу или неком локалном органу.³³⁶ Ипак, пренос надлежности не значи да министарства нису више укључена у процес наплате страних пореза. Неопходно је постојање централно надлежног тела за наплату страних пореза због координације и доследне примене ове мере.

Обухват наплате пореза није стандардизован и зависи од интереса и уговорних позиција земаља. Неке земље наплаћују све порезе других земаља, а друге ограничавају ове мере само на неке порезе (нпр. порези на доходак). У пракси, јављају се случајеви када једна земља захтева од друге земље да наплати порезе који не постоје у тој другој земљи. У таквим случајевима, друга земља треба да обави наплату пореза према поступку прописаном о наплати домаћих пореза.³³⁷

Наплата пореза у иностранству може се примењивати у односу на резиденте и нерезиденте земаља који имају имовину у одређеној земљи ако је тако утврђено споразумом или другим правним актом о наплати пореза. Члан 27. Модел уговора ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања³³⁸ и Мултилатерална конвенција о узајамној правној помоћи у пореским стварима³³⁹ не ограничавају примену наплате пореза само за резиденте уговорних страна. Пореским споразумом се може ограничити наплата пореза само за порезе пореским обвезницима који су резиденти земаља уговорница или могу прописати наплату пореза само од нерезидентних обвезника земаља уговорница.³⁴⁰

Наплата пореза једне земље уговорнице у другој земљи би била извршена према правилима о наплати пореза земље од које се захтева наплата страних пореза. Земља која наплаћује стране порезе примењује домаћа правила по којима наплаћује своје порезе.

Постоје изузеци од примене правила земље од које је захтевана наплата пореза друге земље. Свака земља прописује рокове за наплату пореза по чијем истеку порески органи не могу захтевати принудно извршење пореске обавезе. Национални порески системи се разликују у односу на дужину, правила о прекиду и продужењу рокова за наплату пореза. Инструменти који регулишу наплату пореза у иностранству прописују

³³⁶ OECD, "Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection - General Module", 7.

³³⁷ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 59.

³³⁸ OECD, ed., *Model Tax Convention on Income and on Capital*, [8. ed.], condensed version 2010 (Paris: OECD, 2010).

³³⁹ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*.

³⁴⁰ OECD, "Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection - General Module," 8.

да се рокови за наплату пореза утврђују по правилима земље у којој је настала пореска обавеза, а не према правилима земље у којој се захтева наплата пореза.³⁴¹

Други изузетак је правило да се на наплату страних пореза не примењују домаћа правила о првенству наплате домаћих пореза. Често земље према националним пореским прописима дају приоритет плаћању пореза у односу на друге обавезе пореског обвезника. Осим ако земље изричито нису определиле, пореске обавезе друге земље немају приоритет у наплати као домаћи порези.³⁴²

Са друге стране, сва питања повезана са постојањем пореских обавеза и валидности акта о наплати пореза се уређују правилима земље која захтева наплату. Да би се заштитили порески обвезници, земља од које је захтевана наплата не започиње наплату све док потраживање не постане извршно у земљи која је захтевала наплату. Други услов је да не постоји могућност за пореског обвезника да спречи наплату пореза користећи правне лекове према праву земље која је захтевала наплату. Документација уз прилог захтева за наплату пореза треба да садржи податке који потврђују да су испуњени претходно наведени услови. Појам коришћења правних лекова подразумева коришћење само редовних правних лекова, а не и ванредних лекова.³⁴³

Наплата пореза других земаља је обавезна ако је земља закључила порески споразум са другим земљама који прописује ову меру. Ипак, постоји неколико ограничења која омогућују земљи која треба да наплати стране порезе да одбије извршење наплате.

Прво, земља неће наплатити порезе друге земље ако та друга земља у којој су настали порези нема овлашћење према њеном националном праву да наплати те порезе у конкретној ситуацији.³⁴⁴ Сврха реципроцитета је ограничење злоупотребе правила о наплати пореза у другој земљи од стране пореских органа земље који нема толико широка овлашћења према националним прописима.

Друго, земља нема обавезу да наплати порез других земаља који су супротни друштвеном поретку и виталним интересима земље.

³⁴¹ Ibid., 12.

³⁴² Philip Baker, Ernst Czakert, Arie van Eijdsen, Maria Amparo Grau Ruiz, and Liselott Kana, International Assistance in the Collection of Taxes, *Bulletin for International Taxation*, No. April/May 2011, (IBFD: 2011), 282.

³⁴³ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 60.

³⁴⁴ OECD, "Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection - General Module," 15.

Треће, земља може да одбије наплату страних пореза када нису предузете све доступне мере утврђене у праву земље која захтева наплату њених пореза у иностранству. С овим ограничењем се штите финансијски интереси земаља од којих је захтевана наплата пореза других земаља. То решење је прихваћено у члану 27. Модел конвенције ОЕЦД.³⁴⁵ Мултилатерална конвенција о узајамној правној помоћи у пореским стварима предлаже другачији режим. Земља може захтевати наплату њених пореза у другој земљи и ако није искористила све доступне мере за наплату пореза на домаћој територији у ситуацији када примена таквих мера узрокује несразмерне трошкове пореским органима те земље.³⁴⁶

На крају, земља може одбити наплату пореза друге земље када су трошкови наплате пореза већи од износа пореске обавезе који се наплаћује од пореског обвезника.³⁴⁷

Када порески обвезник хоће да оспори извршење наплате пореза у другој земљи, то може урадити у два земљама. Порески обвезник може оспорити постојање извршног наслова пореза у земљи у којој су настали порези или да оспори поступак о наплати пореза у другој земљи у којој се наплаћују порези. Ако порески обвезник предузме активности за оспоравање постојања пореске обавезе у земљи која је захтевала наплату пореза у другој земљи, прва земља ће обавестити другу земљу о покренутом поступку и друга земља ће одложити наплату пореза.³⁴⁸

Док нису истекли рокови за наплату пореза и обезбеђење наплате према правилима земље која захтева наплату пореза или обезбеђење наплате од друге земље, порески обвезник не може да оспорава мере на основу права земље у којој је захтевано спровођење мера.

Трошкове наплате пореза по правилу сноси порески обвезник. Трошкове који се не могу наплатити од пореског обвезника плаћа порески орган земље. Редовне трошкове наплате пореза сноси земља која спроводи наплату пореза друге земље, а ванредне трошкове наплате пореза сноси земља која је захтевала наплату. Редовни трошкови укључују трошкове наплате домаћих пореза, а ванредни трошкови укључују додатне трошкове о превођењу докумената, консултација итд.³⁴⁹

³⁴⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, члан 27 ст. 8 алинеја. ц.

³⁴⁶ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, члан 21 ст. 2 алинеја. г.

³⁴⁷ OECD, "Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection - General Module," 16.

³⁴⁸ Ibid., 19.

³⁴⁹ Видети Ibid., 21.

Трошкови су битно питање у одлучивању да ли ће једна земља пристати на наплату пореза других земаља. Наиме, трошкови због наплате пореза других земаља су видљиви и мерљиви, али корист од ове мере није. Неки аутори сматрају да уступањем дела наплаћених прихода земљи која спроводи наплату увећала би се спремност земаља да сарађују у области наплате пореза других земаља.³⁵⁰ Оправдано је мишљење да већа новчана добит увећава и вољу пореских органа и земаља да сарађују у пореским стварима.

2.2. Извршење обезбеђења наплате пореза у иностранству

Могућност за наплату пореза у другој земљи може да нестане у периоду од момента када земља има право да наплати порез до времена када та земља захтева наплату пореза од друге земље. Зато мера обезбеђења наплате пореза у другој земљи је обавезан предуслов за успешну наплату пореза.

Обезбеђење наплате пореза служи за спречавање пореског обвезника да пренесе имовину и тиме узрокује штету пореским органима. За употребу ове мере, треба да постоји опасност да порески обвезник који поседује имовину у другој држави постане неликвидан док акт с којим се утврђују пореске обавезе не стекне извршни наслов. Мере за обезбеђење наплате пореза обухватају заплону средстава или успостављање заложних права пореског органа земље у којој је захтевано обезбеђење наплате пореза друге земље.³⁵¹ Због заштите права коришћења имовине пореских обвезника износ пореских обавеза који се обезбеђује у иностранству мора бити делимично утврђен да се не би ограничило власништво на већем делу имовине пореског обвезника у односу на износ дугованог пореза.

Мера обезбеђења наплате пореза се користи када правни акт којим се утврђује порез још није извршан у земљи која је захтевала наплату у иностранству. Порески органи једне земље у одређеним околностима могу захтевати наплату пореза у другој земљи и када акт о утврђивању пореза није извршан према праву прве земље, али ако порески обвезник докаже ништавост акта о наплати пореза земља која је захтевала

³⁵⁰ Aleksandra Bal, Extraterritorial Enforcement of Tax Claims, *Bulletin for International Taxation*, No. October 2011, (IBFD: 2011), 602.

³⁵¹ OECD, "Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection - General Module," 21.

наплату пореза у иностранству сноси све трошкове пореског обвезника и пореских органа друге земље повезаних са незаконитом наплатом пореза у иностранству.³⁵²

Земље могу поднети захтев за обезбеђење наплате пореза у другој земљи независно од тога да ли ће касније поднети захтев за наплату пореза. Претња од примене обезбеђења наплате пореза некад је довољна да порески обвезник добровољно плати пореске обавезе.

Очигледан теоретски значај наплате пореза и обезбеђење наплате у иностранству нема практичну потврду. Многе земље сматрају да би ове мере ограничиле њихов суверенитет и донеле им само трошкове и комплексне поступке без икакве користи. Порески органи различитих земаља немају исти капацитет за извршење наплате пореза, али земље требају развити ову меру да би олакшале наплату пореза у времену глобалних економских односа и увећаних прекограничних трансакција.

3. Симултане пореске контроле

Проширивање пословних активности пореских обвезника ван националних граница у два или више земаља честа је појава. Због пословања пореских обвезника у различитим земљама, порески органи једне земље немају могућност самостално да утврде стварно пореско стање обвезника. Јавила се потреба за контролом пореских чињеница истовремено у два или више земаља. Порески органи налазе решење овог проблема у примени симултане пореске контроле (даље симултана контрола).

ОЕЦД даје одличну дефиницију о симултаној контроли. „Симултана контрола је уговор између двеју или више земаља да испитају независно и симултано, свака на својој територији, пореско стање пореског обвезника (или пореских обвезника) за кога имају заједнички интерес и да касније размењују битне информације добијене у процесу контроле.“³⁵³ Заједнички интерес за пореско стање одређеног/одређених обвезника је широка категорија. Ова категорија обухвата пореске чињенице за: резиденте једне земље који обављају опорезиве активности у другој

³⁵² Упоредити Baker, Czakert, Eijdsen, Grau Ruiz, and Kana, *International Assistance in the Collection of Taxes*, 281.

³⁵³ OECD, “Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations” (OECD, 2006), 4.

земљи; повезана лица која имају пословне везе у двама или више земаља; неповезана правна лица, која су резиденти у различитим земљама али имају једног власника или блиске пословне везе.³⁵⁴

Правни основ за симултане контроле може бити члан о размени информација у пореским уговорима израђеним по Моделу конвенције ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, али земље чешће закључују посебне уговоре о симултаним контролама да би регулисале циљеве и практичне аспекте ове мере.³⁵⁵

Симултана контрола је ефективна у случајевима избегавања плаћања пореза са међународним елементом и корисна је мера за испитивање примене закона о директним и индиректним порезима. Симултане пореске контроле су посебно корисне за трансакције између повезаних субјеката, спречавање двоструког економског опорезивања и откривања агресивног пореског планирања.³⁵⁶

Сврха симултане контроле је утврђивање стварне пореске обавезе обвезника у случајевима: поделе трошкова и прихода између пореских обвезника трансферним ценама, пореске евазије, непријављених трансакција, незаконитих исплата, трансакција повезаних са пореским рајевима.³⁵⁷ Симултана контрола олакшава и размену информација о међународним пословним праксама које имају циљ да смање пореско оптерећење обвезника.

Ова мера смањује трошкове пореског обвезника због координираних активности земаља које обављају симултану контролу. Земље заједно контролишу исте трансакције и избегава се дуплирање рада. Симултана контрола олакшава размену релевантне информације повезане са конкретним обвезником и смањује вероватноћу за двоструко опорезивање.³⁵⁸ Када примењују симултану контролу, порески органи земаља имају детаљнији увид у све битне пословне трансакције обвезника и користећи размену информација лакше добијају комплетну слику о пореском стању обвезника. Ова мера обезбеђује побољшање пословања пореског обвезника и пореских органа.

³⁵⁴ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 52–53.

³⁵⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Paris: OECD, 2010), 155.

³⁵⁶ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 52.

³⁵⁷ OECD, “Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations” (OECD, 1992), 3.

³⁵⁸ OECD, “Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations,” 4.

У комплексним случајевима трансферних цена, симултана контрола има ширу улогу и ова мера може обезбедити битне податке пореским органима за анализу трансакција између повезаних субјеката. Симултана контрола може да убрза и поступке о решавању спорова узајамним споразумевањем.³⁵⁹ Ако применом симултане контроле порески органи промене пореске чињенице због коришћења трансферних цена, они могу лакше спречити двоструко опорезивање због приступа детаљнијим информацијама о конкретном случају. У таквој ситуацији, умањује се и вероватноћа да порески обвезник поведе поступак због двоструког опорезивања пред надлежним пореским органом.

Симултана контрола је сложена мера узајамне правне помоћи. На почетку, порески органи у свакој земљи у којој се испитују пореске чињенице конкретног пореског обвезника спроводе посебне контроле, а касније користећи размену информација порески органи размењују добијене резултате симултане контроле. Порески органи би требали именовати посебне службенике да би осигурали ефективну примену симултане контроле. ОЕЦД предлаже именовање Координатора за симултане пореске контроле који би руководио програмом националне пореске администрације о симултаним контролама.³⁶⁰ Исто тако, потребно је да буду назначени овлашћени порески службеници који би имали обавезу да контролишу све практичне сегменте у процесу спровођења симултане контроле и пореске инспекторе за симултане контроле који би фактички спроводили контроле у одређеној земљи.³⁶¹

3.1. Обављање симултане пореске контроле

Симултана пореска контрола започиње када порески орган или надлежни службеник (ако постоји координатор за симултане контроле)³⁶² у једној земљи утврди за које пореске обвезнике је потребна симултана контрола. После тога порески органи

³⁵⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 154.

³⁶⁰ Видети OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations," 7.

³⁶¹ *Ibid.*, 8.

³⁶² Координатор симултане контроле може бити надлежно лице које ради у пореском органу земље где је резидент матична компанија која је подвргнута симултаној контроли. Ако су предмет симултане контроле филијале, а матична компанија је резидент у некој трећој земљи која није део симултане контроле, порески органи ће споразумом одлучити који порески орган ће бити координатор симултане контроле. Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 53.

те земље обавештавају друге земље са којима желе да спроведу потенцијалне симултане контроле.

Ова мера се спроводи за утврђивање пореског стања обвезника који обавља пословне трансакције у земљама које између себе имају закључен споразум о регулисању симултане контроле. Додатни услов је постојање сумње да је порески обвезник платио пореским органима мањи износ него што су његове стварне пореске обавезе користећи агресивно пореско планирање, утају пореза, увећање пословних расхода и незаконито смањење опорезивих прихода.³⁶³

Порески органи једне земље самостално одређују који порески обвезници требају бити предмет симултане контроле. Када порески органи одреде који порески обвезници би били обухваћени контролом, они обавештавају пореске органе друге земље у којој исти порески обвезници имају пословне везе.³⁶⁴ У захтеву о симултаној контроли, порески органи земље која захтева симултану контролу објашњавају правила о симултаној контроли у тој земљи и све битне чињенице које су допринеле да конкретни порески обвезник буде подвргнут симултаној контроли.

Када национални порески органи добију захтеве од других земаља за спровођење симултаних контрола, они утврђују у којим симултаним контролама би учествовали. У процесу одлучивања порески органи имају у виду чињенице које су сами утврдили, али и чињенице садржане у захтеву о симултаној контроли.³⁶⁵ Порески орган може да захтева додатне информације од пореских органа који су послали захтев о симултаној контроли пре доношења коначне одлуке.

Ова мера је примењива само између пореских органа земаља који имају интерес да испитају пореско стање одређеног обвезника или одређених обвезника за исте временске периоде. Али и када је испуњен овај услов, национални порески орган једне земље може одбити симултану контролу због мале користи од примене ове мере.³⁶⁶

Када порески органи одлуче да спроведу пореску контролу, потребно је да назначе надлежне службенике за симултане контроле и утврде битне чињенице. Порески инспектори пре првог састанка о планирању симултане контроле разматрају

³⁶³ OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations," 10.

³⁶⁴ OECD, "Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations," 3.

³⁶⁵ OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations," 11.

³⁶⁶ Видети Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 52.

финансијске извештаје, пореске пријаве пореског обвезника и акте о организацији обвезника.³⁶⁷

На првом састанку о симултаној контроли између пореских службеника договарају се о питањима од заједничког интереса за земље, стратегији о координацији симултане контроле, поступцима како ће земље спровести контролу на њиховој територији, предмету контроле у свакој земљи, техничким аспектима примене симултане контроле.³⁶⁸ Када порески органи нису у стању да одрже први састанак, надлежни службеници земаља уговорнице утврђују битна питања другим методима комуникације (видео конференција, телефон или размена писмених докумената). Обавезно је одређивање граница симултане контроле пре њеног почетка.

Порески службеници надлежни за симултану контролу након првог састанка са пореским службеницима друге земље обавештавају пореског обвезника о симултаној контроли његовог пореског стања, методима размене информација између пореских органа и правном основу за те мере. Порески обвезник може да буде позван на састанке пореских инспектора земаља које су уговориле симултану контролу тог обвезника због разјашњења спорних чињеница у комплексним случајевима трансферних цена.³⁶⁹

Порески органи различитих земаља треба да сарађују и усклађују своје радње да би ефективно и ефикасно спровели симултану пореску контролу. Заједнички рад је главна карактеристика ове мере. После извршења контроле, али пре финалних разговора с пореским обвезником, порески органи земаља укључених у симултану контролу могу имати састанак о закључним разматрањима. На овом састанку, порески службеници требају да усагласе ставове према пореском обвезнику у погледу резултата симултане контроле.³⁷⁰ Симултана контрола може бити затворена након консултација између надлежних пореских службеника земаља уговорница. Консултацијама се требају решити сва спорна питања која су се јавила у процесу спровођења контрола у појединим земљама.

На крају симултане контроле, надлежни порески службеници израђују детаљни извештај о резултатима симултане контроле и поступцима које су довеле до тих

³⁶⁷ OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations," 12.

³⁶⁸ Ibid., 14.

³⁶⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 156.

³⁷⁰ The Project Group, *Guidelines for Inter-Nordic Simultaneous Audits*, (OECD, 2006), 11.

результата. Порески органи могу послати овај извештај свим земљама које су учествовале у симултаној контроли.³⁷¹ Свака информација добијена у процесу симултане контроле треба да има статус поверљиве информације према домаћим правним прописима и може да буде коришћена само у пореским стварима. Порески обвезници у неким земљама имају право информисања када су подвргнути симултаној контроли или када порески органи захтевају симултане контроле о њиховом пореском стању.³⁷²

Симултана контрола постаје једна од основних мера узајамне правне помоћи у пореским стварима. Она може открити и системске слабости у пореским прописима земаља. Њена корисност је делимично умањена због комплексности примене ове мере. Али са развојем комуникационих технологија отварају се могућности за већу употребу симултане контроле у пореским стварима.

4. Присуство пореских службеника у другој земљи

Порески органи имају велику корист од јаснијег разумевања пословања и пословних веза пореских обвезника који раде у више земаља. Некад размена информација није довољна и потребно је да порески службеници имају непосредан увид у процес прикупљања потребних информација у другој земљи. Са друге стране, постоје ситуације када порески обвезник може да чува неке битне документе о његовом пословању у иностранству и порески службеници не могу да обаве пореску контролу над тим документима.³⁷³ Мера присуства пореских службеника у иностранству је потенцијално решење у оваквим и сличним случајевима.

Присуство пореских службеника у иностранству је мера узајамне правне помоћи која овлашћује пореске органе једне земље да дозволе пореским службеницима из других земаља да учествују у пореским контролама у првој земљи. Земља која одобрава присуство страних пореских службеника (земља прималац) на њеној

³⁷¹ OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations," 18.

³⁷² OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 156.

³⁷³ OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 6 on Conducting Tax Examination Abroad" (OECD, 2006), 4.

територији одређује да ли ће страни порески службеници бити присутни на неким или на свим интервјуима или контролама.³⁷⁴

Присуство пореских службеника у иностранству може да буде пасивно и активно. Пасивно присуство пореских службеника у другој земљи постоји када страни порески службеници могу само посматрати пореску контролу и да комуницирају с пореским службеницима друге земље. Страним пореским службеницима није дозвољено да директно испитују пореске обвезнике или друга лица ради обављања пореске контроле.

Активно присуство пореских службеника у иностранству омогућује спровођење интервјуа и испитивање докумената о конкретном пореском обвезнику у другој земљи. Активно присуство је корисно када правни систем земље дозвољава да порески обвезник чува пословне књиге у иностранству или када порески обвезник даје сагласност да порески службеници једне земље обаве пореску контролу пословних књига обвезника у другој земљи.³⁷⁵

Примена ове мере започиње подношењем захтева о присуству пореских службеника у другој земљи, али претходно требају бити испуњени неки предуслови. Најчешће, прво једна земља шаље захтев за размену информација другој земљи. Ако друга земља сматра да мора спровести пореску контролу да би обезбедила захтеване информације, порески орган земље која је захтевала размену информација, може послати и захтев о присуству пореских службеника у другој земљи.³⁷⁶

У неким случајевима, информација послата у поступку спонтане размене једној земљи може бити разлог да земља истовремено поднесе захтев за размену информација и захтев о присуству пореских службеника у земљи пошиљаоцу информације због обезбеђења додатних информација.

Пре подношења захтева о присуству пореских службеника у другој земљи, порески органи који шаљу захтев требају анализирати неколико питања. То су: да ли би присуство пореских службеника у иностранству допринело успешном решавању домаћег пореског предмета?; могу ли порески органи решити порески предмет применом неке друге мере?; колико је битно решење конкретног пореског предмета за

³⁷⁴ OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters" (OECD, 2002), 24.

³⁷⁵ OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 6 on Conducting Tax Examination Abroad", 4.

³⁷⁶ Ibid., 9.

пореске органе?³⁷⁷; да ли порески органи имају довољно средстава за финансирање присуства пореских службеника у иностранству?³⁷⁸ Земља пошиљалац захтева о присуству пореских службеника у иностранству (земља пошиљалац) подноси захтев само у ситуацијама када присуство пореских службеника може значајно да увећа вероватноћу за решење домаћег пореског предмета или решење других сличних предмета који се воде против истог/истих обвезника.³⁷⁹

Порески орган земље пошиљалоца требао би узети у обзир и ограничења у правном систему земље примаоца захтева. Ипак, земља прималац захтева самостално одлучује да ли ће прихватити присуство пореских службеника на њеној територији, а могу да постоје и бројна друга ограничења. Примера ради, у неким земаља присуство страних пореских службеника може да представља повреду суверенитета те земље, земља дозвољава само пасивно присуство страних службеника, порески обвезник може спречити присуство страних службеника ако не да сагласност итд.

Захтев о присуству пореских службеника у иностранству треба да садржи следеће елементе: сврха и циљ захтева, посебни разлози зашто је потребно присуство пореских службеника; информације о пореским службеницима; доступне информације о предмету контроле страних пореских службеника и времену спровођења контроле; и остале битне податке повезане са конкретним случајем.³⁸⁰ Земље не би одобриле присуство страних пореских службеника на њиховој територији ако не постоји оправдани и добро објашњени узрок за такву меру узајамне правне помоћи.

Порески орган земље примаоца захтева самостално одлучује о прихватању или одбијању захтева о присуству страних пореских службеника на њиховој територији, анализирајући да ли је присуство страних пореских службеника у сагласности са домаћим правним прописима или угрожава суверенитет те земље. Порески орган земље примаоца захтева проверава и друга питања пре доношења коначне одлуке о присуству страних пореских службеника. У неким земљама, присуство страних

³⁷⁷ Није битна само вредност предмета, него и број сличних нерешених предмета и да ли је порески обвезника део неке шеме о пореском планирању.

³⁷⁸ OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 6 on Conducting Tax Examination Abroad," 10.

³⁷⁹ OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters," 95.

³⁸⁰ OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 6 on Conducting Tax Examination Abroad," 11, OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters," 25.

пореских службеника се сматра повредом суверенитета, а у другим земљама присуство страних службеника је дозвољено само на основу сагласности пореског обвезника.³⁸¹

Ако порески орган земље примаоца захтева о присуству пореских службеника прихвати захтев, он у најкраћим року обавештавају порески орган земље пошиљаоца захтева о: времену и локацији спровођења контроле, потребним уговорима о поступању, подацима о службеницима који ће спроводити контролу, поступцима и условима по којима се спроводи пореска контрола у тој земљи.³⁸² Надлежни порески органи одређују и врсту присуства страних пореских службеника. И кад имају и активно и пасивно присуство у иностранству порески службеници су обавезни поштовати тајности пореских информација.

После завршеног присуства пореских службеника у иностранству, порески службеници који су присуствовали пореској контроли у другој земљи израђују извештај о пореској контроли у иностранству. У извештају су обухваћени: остварени резултати, примењени поступци, информације о контролисаним пореским обвезницима, информације о спроведеним контролама и о лицима која су спровела те контроле, и на крају која је директна корист од присуства пореских службеника у другој земљи за тај порески предмет.³⁸³

Због унапређења ове мере, финални извештај може да буде послат пореском органу земље у којој су били порески службеници.

Присуство пореских службеника у иностранству може бити корисна мера за земље у развоју због недостатка ресурса за пореске контроле у неким од њих. Одобрење присуства пореских службеника у иностранству некад је боља алтернатива од размене информација због чињенице да порески органи земље примаоца захтева о присуству страних пореских службеника не троше своје ресурсе у процесу примене ове мере. Са друге стране, земља у којој су присутни страни порески службеници задржава право надзора над поступком и може заштитити лица под њеном јурисдикцијом од незаконитих радња страних пореских службеника.

³⁸¹ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 54.

³⁸² *Ibid.*, члан 9 ст.2.

³⁸³ OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 6 on Conducting Tax Examination Abroad", 15.

5. Заједничке ревизије

Мултинационалне компаније раде у многим земљама и њихове пословне и финансијске активности су веома сложене. Овакво стање узрокује тешкоће за пореске органе у процесу утврђивања пореских обавеза мултинационалних компанија. Због тога су пореске администрације почеле развијати нове мере које би унапредиле пореску сарадњу. Једна од тих мера је заједничка ревизија.

„Заједничка ревизија је када две или више земаља формирају један тим за контролу пореског стања једног или више пореских обвезника који обављају прекограничне трансакције за које порески органи земаља који спроводе заједничку ревизију имају заједнички интерес.“³⁸⁴ Битне карактеристике ове мере су: чланови тима за заједничку ревизију су порески службеници из свих земаља уговорница и активна сарадња пореских обвезника са надлежним пореским службеницима у процесу размене информација. Заједничка ревизија је мера узајамне правне помоћи која захтева највиши степен сарадње између пореских органа, али и између пореских органа и пореских обвезника.

Порески органи сматрају да се заједничком ревизијом обезбеђује брже решавање проблема повезаних са контролом мултинационалних компанија, краћим пореским поступцима и смањеним трошковима пореских органа.³⁸⁵ Осим олакшања рада пореске администрације, заједничка ревизија побољшава и положај пореских обвезника због смањења трошкова повезаних са спровођењем пореских контрола у више земаља истих пореских чињеница.³⁸⁶

Главни циљеви заједничке ревизије су: смањење трошкова пореског обвезника и пореских органа у односу на пореске контроле у појединим земљама истих трансакција; унапређење анализе ризика; побољшање технике за утврђивање пореза.

До сада заједничка ревизија није коришћена у пореским стварима, али земље имају искуство са симултаним контролама и присуством пореских службеника у иностранству, а заједничка ревизија има заједничке елементе са овим мерама.

³⁸⁴ OECD Forum on Tax Administration, “Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 9 on Joint Audits: The Forum on Tax Administration Joint Audits Participants Guide” (OECD, 2010), 5.

³⁸⁵ OECD Forum on Tax Administration, “Joint Audit Report,” 2010, 2.

³⁸⁶ OECD Forum on Tax Administration, “Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 9 on Joint Audits: The Forum on Tax Administration Joint Audits Participants Guide,” 3.

Заједничка ревизија још увек није правни институт. Обухват ове мере није прописан у билатералним и мултилатералним инструментима о узајамној правној помоћи. За ефективну примену заједничке ревизије потребно је њено регулисање у правним инструментима. Форум ОЕЦД о пореској администрацији је спровео истраживање о унапређивању узајамне правне помоћи у пореским стварима применом заједничке ревизије, израдио је Модул о спровођењу заједничке ревизије и понудио одговоре о неким спорним питањима.³⁸⁷ Овај модул успоставља основне елементе и поступке заједничке ревизије.

Неколико области су посебно погодне за заједничку ревизију. То су: трансферне цене, одређивање резидентства пореског обвезника и сталне пословне јединице, сложене пореске структуре које су повезане са пореским рајевима и агресивним пореским планирањем, пореска утаја у области ПДВ.³⁸⁸

Примена заједничке ревизије је одговорност свих земаља уговорница. Свака земља треба да именује координатора за заједничке ревизије. Координатор је лице које иницира заједничке ревизије и он одређује који порески предмети су погодни за заједничке ревизије.

По подношењу захтева за заједничку ревизију, предложени поступак о заједничкој ревизији је сличан симултаној контроли (у фазама прихватања захтева и планирања примене мере).³⁸⁹

Заједничка ревизија започиње договарањем формирања заједничког тима за пореску контролу. Порески службеници из различитих земаља уговорница су чланови заједничког тима.³⁹⁰ Овај тим би испитивао прекограничне трансакције правних или физичких лица које се обављају између повезаних субјеката у земљама уговорницама.

Заједничка ревизија се спроводи по плану о заједничкој ревизији. Овај план заједнички утврђују порески органи земаља уговорница. Место ревизије зависи од чињеница повезаних са пословањем пореског обвезника. Трошкове за извршење заједничке ревизије носе све земље уговорнице.

³⁸⁷ OECD Forum on Tax Administration, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 9 on Joint Audits: The Forum on Tax Administration Joint Audits Participants Guide."

³⁸⁸ OECD Forum on Tax Administration, "Joint Audit Report," 24.

³⁸⁹ OECD Forum on Tax Administration, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 9 on Joint Audits: The Forum on Tax Administration Joint Audits Participants Guide," 8–9.

³⁹⁰ Ibid., 4.

У процесу контроле, тим за заједничку ревизију треба да поштује домаће прописе земље у којој се спроводи контрола и треба да одабере контролне механизме који би најбрже и најефикасније обезбедили потребне информације.³⁹¹ Поштовање начела ефикасности и правне сигурности у пореским контролама директно утиче на побољшање односа пореског обвезника са пореским органима.

Задња фаза заједничке ревизије започиње састанком о резултатима заједничке ревизије и писањем финалног извештаја. Финални извештај је одраз усаглашених позиција пореских службеника који су спроводили заједничку ревизију. После усвајања финалног извештаја, порески органи треба да организују завршни састанак с пореским обвезником. На том састанку порески службеници информишу пореског обвезника о резултатима заједничке ревизије и променама у његовом пореском стању.³⁹² На крају, порески органи земаља уговорница усвајају споразум о заједничкој ревизији и тиме се завршава заједничка ревизија. Овај споразум је сличан споразуму о узајамном споразумевању у пореским стварима између надлежних пореских органа и с њим порески органи прописују порески третман чињеничног стања обвезника.

Постоје бројна ограничења за спровођење заједничке ревизије. Једна ограничења су део националних прописа (специфичности пореских поступака, различити стандарди о пореској контроли, улога пореских органа), али постоје и знатни практични проблеми.

Велики је број земаља које не дозвољавају страним пореским органима да врше контролу на њиховој територији. Зато уопште нису регулисане последице за пореске обвезнике ако они не сарађују, ни обухват заједничке ревизије, ни заштита размењених информација, а нити сукоб различитих правних система.³⁹³ Једно од најпроблематичнијих питања је заштита приватности пореских обвезника у заједничкој ревизији када су порески службеници који обављају контролу из различитих земаља, наиме, пред органима које земље би порески обвезник покренуо поступак за заштиту својих права? Остала спорна питања су: усаглашавање рокова о заједничкој ревизији (свака земља самостално одређује рокове за пореске контроле и некад се могу јавити разлике), координација тима о заједничкој ревизији састављеног од пореских службеника из различитих земаља, коришћење различитих правила о спровођењу

³⁹¹ Ibid., 11.

³⁹² Ibid., 12.

³⁹³ OECD Forum on Tax Administration, "Joint Audit Report," 28.

пореских контрола (свака земља има своја правила), мањак квалификованих пореских службеника, велики трошкови и језичке баријере.³⁹⁴

Заједничка ревизија је мера узајамне правне помоћи која омогућава пореску сарадњу на највишом нивоу, али текуће стање у међународном пореском праву нема услова за примену ове мере због великог броја спорних питања. Сматрамо да би у будућности, нека спорна питања могла бити решена што би омогућило примену ове мере а тиме би се пореска сарадња између земаља подигла на више ниво.

6. Обавештавање и достава докумената у иностранству

Обавештавање пореских обвезника о донетим пореским актима је једно од основних начела пореског права –начело информисања. Порески обвезници могу бити и нерезиденти који бораве у другим земљама. У таквим случајевима, земље често имају проблем да доставе пореске акте пореским обвезницима у иностранству. За правилну примену и поштовање пореских прописа домаће земље у међународном пореском праву постоји мера обавештавања и достава докумената у иностранству.

Потреба за обавештавањем обвезника о пореским актима може се јавити и у фази утврђивања и у фази наплате пореза. Неки међународни инструменти ограничавају ову меру само на доставу докумената у процесу утврђивања пореза.³⁹⁵ Постоји посебна мера о наплати пореза у другим земљама и том мером детаљније се уређује наплата пореза. Принудна наплата у многим земљама није условљена непосредним обавештавањем пореског обвезника о њој. Национални порески прописи садрже правила о информисању пореског обвезника о пореским актима и правила за објаву акта у случајевима када порески обвезник није директно обавештен, или живи у иностранству или када адреса пореског обвезника није позната.³⁹⁶ Обавештавање пореског обвезника о постојању конкретног пореског акта обезбеђује додатну заштиту пореском обвезнику и може довести до плаћања пореза без предузимања других мера.

Циљ ове мере је обавештавање пореског обвезника о постојању пореско-правних аката у најкраћем року и тиме да се избегне примена других принудних механизма пореских органа.

³⁹⁴ Ibid., 50–51.

³⁹⁵ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 69.

³⁹⁶ Ibid., 70.

Једна земља може захтевати од друге земље да обавести пореског обвезника прве земље о актима и документима повезаних са утврђивањем његове пореске обавезе у првој земљи. У захтеву о обавештавању обвезника у другој земљи требају бити наведени име, адреса и остале битне информације о конкретном обвезнику и документу за које је захтевано обавештење. Додатне информације олакшавају поступак доставе докумената и обавештавање обвезника.³⁹⁷

Порески орган земље која прима захтев о достави акта спроводи доставу по домаћим правилима о обавештавању пореских обвезника. Кад земља пошљалац захтева о достави хоће да обавештавање буде обављено по одређеном методу, то мора бити наведено у захтеву. Земља прималац захтева извршава доставу према захтеваном методу ако је такав метод прописан и у њеним прописима. Ако није, достава се обавља по најсличнијем методу предвиђеном домаћим прописима.³⁹⁸

Порески орган земље која доставља акта друге земље обавештава порески орган земље која је захтевала доставу о датуму извршења доставе пореском обвезнику.³⁹⁹ Повратни одговор о обављеној достави је битан због рачунања почетка законских рокова у земљи која је захтевала доставу акта од друге земље.

Очигледно је да ова мера увећава трошкове пореских органа земље примаоца захтева о обавештавању. Алтернативни начин о достави докумената су поштанске услуге. Поштом се могу послати обавештења и пореска документа пореском обвезнику у иностранству. Ипак, у неким случајевима, национални порески прописи не сматрају да достава поштом испуњава процесне гаранције као званично обавештавање према пореским законима.⁴⁰⁰ Правила ЕУ о узајамној правној помоћи ограничавају примену ове мере само на случајеве када национални порески органи не могу сами да обавесте пореског обвезника према њиховим пореским прописима или поступак обавештења узрокује прекомерне тешкоће и трошкове.⁴⁰¹

Јасно је да све мере узајамне правне помоћи имају своју намену и могу бити стварно корисне. Њихове карактеристике и поступке за примену смо размотрили у

³⁹⁷ Council Directive 2011/16/EC on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, No. L 64, 2011, чл. 13, ст. 2.

³⁹⁸ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 70.

³⁹⁹ Council Directive 2011/16/EC on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, No. L 64, 2011, чл. 13, ст. 3.

⁴⁰⁰ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 71.

⁴⁰¹ Council Directive 2011/16/EC on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, No. L 64, 2011, чл. 13, ст. 4.

овом делу рада. Међутим, земље не прихватају нити користе све мере узајамне правне помоћи у пореској сарадњи са другим земљама. Због тога постоји више разлога. Практичне аспекте мера узајамне правне помоћи ћемо анализирати у делу рада о узајамној правној помоћи у одабраним земљама.

V. ИНСТРУМЕНТИ УЗАЈАМНЕ ПРАВНЕ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА И РАД МЕЂУНАРОДНИХ ОРГАНИЗАЦИЈА У ОБЛАСТИ ПОРЕСКЕ САРАДЊЕ

Узајамна правна помоћ у пореским стварима је регулисана инструментима узајамне правне помоћи (међународним уговорима или домаћим правним прописима). Инструменти узајамне правне помоћи су комплексни правни акти и захтевају велики административни и финансијски капацитет да би били добро израђени. Земље најчешће немају способност да саме израде квалитетан инструмент узајамне правне помоћи. Због тога међународне организације (ОЕЦД и УН) имају примат када је у питању регулисање узајамне правне помоћи. Оне су досад донеле неколико билатералних и мултилатералних инструмената који имају велики глобални значај. У овом делу рада, анализираћемо Мултилатералну конвенцију о узајамној правној помоћи у пореским стварима, Модел билатералног уговора ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, Модел билатералног уговора УН-а о избегавању двоструког опорезивања између развијених земаља и земаља у развоју, Модел споразума ОЕЦД о размени информација у пореским стварима. Претходно наведени инструменти су припремљени од стране међународних организација, али су опште прихваћени као основни инструменти узајамне правне помоћи.

Неке развијене земље, да би заштитиле своје интересе у области пореске сарадње, предузеле су унилатералне иницијативе које су довеле да склапања неких пореских споразума о пореској сарадњи. Унилатералне иницијативе САД и Швајцарске су детаљно објашњене у овом делу рада.

Без обзира колико су добро израђени инструменти узајамне правне помоћи, они неће бити ефективни ако се правилно не примењују. Надзор спровођења узајамне правне помоћи врши Глобални форум о транспарентности и размени информација у пореске сврхе. Ова међународна организација игра велику улогу у развоју узајамне правне помоћи и због тога укратко објашњавамо њене битне карактеристике и њен рад.

1. Мултилатерални инструменти

Дуго време, основни инструменти узајамне правне помоћи у пореским стварима су били билатерални споразуми. Данас је узајамна правна помоћ добила глобални значај, а билатерални инструменти немају капацитет да обезбеде међународну пореску сарадњу на светском нивоу. Само мултилатерални инструменти који стварају основу за јединствени режим свих земаља о пореској сарадњи би имали капацитет да створе услове за прави развој узајамне правне помоћи. Први глобални инструмент узајамне правне помоћи је Мултилатерална конвенција ОЕЦД и Савета Европе о узајамној правној помоћи у пореским стварима.

1.1. Мултилатерална конвенција ОЕЦД и Савета Европе о узајамној правној помоћи у пореским стварима

Глобализација је увећала могућности за пореску евазију, а то је захтевало развој узајамне правне помоћи. Координација земаља у циљу развоја узајамне правне помоћи у пореским стварима је обавезан услов у процесу имплементације свих мера узајамне правне помоћи и заштите права пореских обвезника. Актуелно стање у међународном пореском праву је створило потребу за глобалним мултилатералним инструментом који би био доступан великом броју земаља ради примене нових стандарда о пореској сарадњи. Тај инструмент је Мултилатерална конвенција о узајамној правној помоћи у пореским стварима (даље Конвенција).

Конвенција је израђена од стране Комитета експерата Савета Европе на основу предлога који је припремио Комитет ОЕЦД о фискалним пословима. Конвенција о узајамној правној помоћи у пореским стварима је донета 1988. године, а ступила је на снагу 1. априла 1995. године. Конвенција првих 15 година није имала значајан ефекат. До 2009. године само 14 земаља су потписале конвенцију.⁴⁰² Лидери Г20 земаља су овластили ОЕЦД да изради измене Конвенције због усаглашавања правила Конвенције са новим међународним стандардима о размени информација на Самиту у Лондону 2009. године. Протокол Конвенције је био израђен 2009. године и измењена

⁴⁰² OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD Publishing, 2014), 14, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties_9789264219250-en.

Конвенција је била представљена на састанку министара земаља чланица ОЕЦД маја 2010. године.⁴⁰³

Конвенција је измењена Протоколом 2010. године. Овај Протокол је ступио на снагу 1. јуна 2011. године. Први циљ Протокола је измена правила Конвенције због прихватања међународног стандарда о размени информација у пореским стварима (размена информација у власништву банака и спровођење размене информација када не постоји домаћи интерес о таквим информацијама). Други циљ Протокола је отварање Конвенције за све земље које желе да приступе Конвенцији, а не само за земље чланице ОЕЦД и Савета Европе.⁴⁰⁴

Ова Конвенција је специјализован инструмент који прописује само правила о узајамној правној помоћи у пореским стварима. Она регулише: размену информација (на захтев, аутоматску размену, спонтану размену), симултане пореске контроле, присуство пореских службеника у другој земљи, наплату пореза и обезбеђење наплате пореза у иностранству и обавештење пореског обвезника у иностранству.⁴⁰⁵

Земља од које је захтевана нека мера узајамне правне помоћи обезбедиће тражене информације без обзира да ли је или није порески обвезник, чије пореско стање се испитује, резидент или држављанин те земље или земље подносиоца захтева. Ово правило увећава персонални обухват конвенције, али ипак земља мора да има неку правну повезаност са конкретним пореским обвезником да би могла захтевати предузимање мере узајамне правне помоћи.⁴⁰⁶

Конвенција се примењује на директне порезе које наплаћује централна власт и локални органи, доприносе за обавезно социјално осигурање и све остале порезе осим царина (сарадња између земаља у области царина је регулисана посебним споразумом)⁴⁰⁷. Порези који су предмет конвенције подељени су у две групе. У прву групу су укључени: порези на доходак, порези на капиталну добит и порези на имовину које наплаћује централна власт. Земље немају право да подносе резерве овим

⁴⁰³ Ibid.

⁴⁰⁴ Xavier Oberson, "Cahiers de Droit Fiscal International General Report," Volume 98B. Exchange of Information and Cross-Border Cooperation (Copenhagen: IFA, 2013), 23.

⁴⁰⁵ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol* (Paris: OECD, 2011), чл. 1, ст. 2.

⁴⁰⁶ Ibid., параграф 19 Коментара Конвенције.

⁴⁰⁷ International Convention on Mutual Administrative Assistance for the prevention, investigation and repression of customs offences, prepared under the auspices of the Customs Co-operation Council (now the "World Customs Organization").

порезима због тога што су ови порези део основе пореских система и скоро све земље их наплаћују.

Сви други порески облици су у другој групи и земље могу ставити резерве кад потписују мултилатералну конвенцију или то да ураде касније преко обавештења депозитара.⁴⁰⁸

Земље уговорнице размењују информације које су „предвидиво значајне“ за примене њихових домаћих прописа који регулишу порезе обухваћених Конвенцијом. Ако једна земља уговорница добије информације које су различите од информација које она поседује о конкретном пореском обвезнику из друге земље, прва земља треба да обавести другу земљу. Након тога, друга земља треба да провери пореске чињенице са пореским обвезником.⁴⁰⁹ Овакав поступак је користан за усклађивање чињеничног стања о пореском обвезнику кад земље немају исте информације.

Конвенција обезбеђује широку лепезу мера у области пореске сарадње, али штити интересе пореских обвезника и земаља од којих су захтеване мере узајамне правне помоћи. Ниједно правило Конвенције не ограничава права пореских обвезника у земљи која треба да спроведе узајамну правну помоћ.⁴¹⁰ Са друге стране, Конвенција не утврђује права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи иако ова права су један од основних елемената узајамне правне помоћи у пореским стварима.

Конвенција утврђује неколико гаранција за заштиту правних и економских интереса земаља од којих је захтевана узајамна правна помоћ у пореским предметима. Земља која обезбеђује узајамну правну помоћ нема обавезе да:

- спроведе мере које нису у сагласности са њеним правним прописима и управним праксама или нису у сагласности са прописима и управним праксама земље подносиоца захтева о узајамној правној помоћи;
- спроведе мере које су супротне њеном друштвеном поретку;
- обезбеди информације које не може да добије по својим правним прописима и управним праксама или по прописима и управним праксама земље пошиљаоца захтева о узајамној правној помоћи;
- обезбеди информације које су пословна, трговинска или индустријска тајна, или информације чије преношење би нарушило друштвени поредак;

⁴⁰⁸ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, параграфи 31 и 32 Коментара Конвенције.

⁴⁰⁹ Ibid., параграф 97 Коментара Конвенције.

⁴¹⁰ Ibid., чл. 21, ст. 1.

- обезбеди правну помоћ ако је опорезивање у земљи подносиоца захтева супротно опште прихваћеним пореским принципима или уговору о избегавању двоструког опорезивања или било којем споразуму између тих двеју земаља;
- обезбеди правну помоћ у случајевима када опорезивање у земљи подносиоца захтева би узроковало дискриминацију између држављана земље примаоца захтева у односу на држављане земље подносиоца захтева о узајамној правној помоћи у таквом случају;
- спроведе мере узајамне правне помоћи када земља подносилац захтева није искористила све доступне мере по њеним националним прописима, осим ако би спровођење тих мера узроковало прекомерне тешкоће;
- обезбеди помоћ у наплати пореза других земаља када су трошкови за спровођење наплате већи од користи за земљу која је захтевала наплату.⁴¹¹

Протоколом Конвенције из 2010. године додају се још два става члану 21. и тиме је Конвенција прихватила нове стандарде у размени информација. Наиме, земља не може одбити размену информација по Конвенцији ако нема домаћи интерес за том информацијом и порески органи требају искористити све доступне механизме за прикупљање захтеваних информација. Друга новина такође проширује обухват узајамне правне помоћи. Порески органи не могу одбити размену информација повезаних са банкарским рачунима обвезника или само због чињенице да је информација код агента или повереника или је информација повезана са правом власништва.⁴¹²

Битно питање у процесу узајамне правне помоћи у пореским стварима је заштита приватности пореских обвезника. Због тога свака информација која је добијена од друге земље у процесу размене информација треба бити третирана као поверљива по домаћим прописима земље уговорнице до нивоа поверљивости који обезбеђује земља која је обезбедила ту информацију.⁴¹³ Информације добијене у процесу узајамне правне помоћи су доступне само лицима која раде у органима за утврђивање и наплату пореза и овлашћеним лицима у судским поступцима о

⁴¹¹ Ibid., чл. 21, ст. 2.

⁴¹² Council of Europe, OECD, Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, (Paris: Council of Europe, 2011), чл. 5.

⁴¹³ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, чл. 22, ст. 1.

порезима.⁴¹⁴ Само ове категорије лица могу користити информације добијене из других земаља. Изузетак од овог правила је могућност за коришћење информација добијених из других земаља у јавним судским поступцима о порезима који су обухваћени Конвенцијом.

Постоји још неколико изузетака. Информације добијене од друге земље се могу користити и за друге сврхе, ако земља која је обезбедила информације дозвољава то у њеним правним прописима и органи земље која је обезбедила информације дају сагласност на алтернативну употребу информација. По правилу, информације које су добијене путем међународне правне помоћи не смеју бити доступне другим државним органима за друге сврхе. Ако једна земља која је добила пореске информације из друге земље жели да шаље те информације трећој земљи, треба да потражи и да добије сагласност од земље која је те информације првобитно обезбедила.⁴¹⁵ Употреба информација за сврхе различите од оних утврђених Конвенцијом је повреда права приватности и супротна је Конвенцији о заштити физичких лица у процесу аутоматске обраде личних података из 1998. године. Ипак, када право земље која је обезбедила информације и њена сагласност дозвољавају такву употребу добијених информација у другој земљи, доносиоци Конвенције сматрају да није угрожена приватност пореских обвезника.⁴¹⁶

1.2. Примена Мултилатералне конвенције о узајамној правној помоћи у пореским стварима

Земље уговорнице сарађују између себе у циљу примене Конвенције преко њихових надлежних органа. Да би олакшали сарадњу, надлежни органи могу овластити одређене подређене институције да обављају неке радње у процесу узајамне правне помоћи по Конвенцији.⁴¹⁷ Због ефективне примене Конвенције организовано је Координационо тело састављено од представника надлежних пореских органа земаља уговорница у склопу ОЕЦД. Координационо тело обавља надзор спровођења и развој Конвенције. Земље које су потписале, али нису још ратификовале Конвенцију се

⁴¹⁴ Ibid, чл. 22, ст. 2.

⁴¹⁵ Ibid., чл. 22, ст. 4.

⁴¹⁶ Ibid., параграф 226 Коментара Конвенције.

⁴¹⁷ Ibid., чл. 24, ст. 1 .

позивају на састанке координационог тела као посматрачи.⁴¹⁸ Функција координационог тела је да олакша примену Конвенције. Земље могу питати координационо тело да даје мишљење о значењу одредаба Конвенције.

Некад земље имају више закључених пореских уговора између себе. Ако су неколико пореских уговора примењиви у конкретној ситуацији, може се јавити сукоб између инструмената о узајамној правној помоћи. Конвенција не ограничава примену других уговора или правних аката о узајамној правној помоћи у пореским стварима између земаља уговорница. У првој верзији конвенције из 1988. године је било прописано да земље чланице Европске економске заједнице (ЕЕЗ) у њиховим узајамним односима примењују право ЕЕЗ.⁴¹⁹ Протоколом је овај став измењен тако да би земље чланице ЕУ примењивале правила Конвенције само у случајевима када право ЕУ прописује нижи степен сарадње у односу на Конвенцију.⁴²⁰ Опште правило је да се примењује инструмент о узајамној правној помоћи који обезбеђује највиши ниво сарадње између земаља уговорница.

У почетку, Конвенција је била отворена само за земље чланице ОЕЦД и Савета Европе. Конвенција је ступила на снагу првог дана након три месеца од када су пет земаља приступиле Конвенцији 1995. године. Након тога, за све остале земље чланице ОЕЦД и Савета Европе Конвенција ступа на снагу првог дана након три месеца од подношења документа о ратификацији, прихватању или одобрењу Конвенције.

Доношењем Протокола је утврђено да свака земља која хоће да приступи Конвенцији након 27. маја 2010. године прихвата Конвенцију измењену Протоколом из 2010. године, осим ако не искаже другачију намеру.

После ступања Протокола на снагу, свака земља која није чланица ОЕЦД или Савета Европе може да затражи да буде позвана да потпише и ратификује Конвенцију измењену Протоколом. Земље чланице Конвенције одлучују консензусом да ли ће одобрити приступ конкретне земље Конвенцији. За земље које нису чланице ОЕЦД или Савета Европе, Конвенција примењује иста правила о ступању на снагу –

⁴¹⁸ Ibid., чл. 24, ст. 3 и 4.

⁴¹⁹ Council of Europe, OECD, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, (Strasbourg: Council of Europe, 1988), чл. 27, ст. 2.

⁴²⁰ Council of Europe, OECD, Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, чл. 7.

Конвенција ступа на снагу првог дана након три месеца од подношења документа о ратификацији, прихватању или одобрењу Конвенције.⁴²¹

Конвенција измењена Протоколом се примењује у пореским периодима од 1. јануара следеће године након ступања на снагу Конвенције. Ако желе, земље уговорнице могу билатерално уговорити примену Конвенције за раније пореске периоде. Са друге стране, Конвенција измењена Протоколом примењује се и на претходне периоде од ступања на снагу Конвенције у кривичним предметима повезаним са порезима.⁴²² То показује да Конвенција прави разлику између управних пореских предмета и кривичних пореских предмета.

Национални порески прописи и капацитет пореских органа нису исти у свим земљама. Неке земље немају ресурсе да примењују све мере узајамне правне помоћи или имају неке гаранције прописане у националним прописима које ограничавају спровођење неких мера. Да таква ситуација не би постала препрека земљама да потпишу Конвенцију, остављена је могућност о резервама. Свака земља када подноси документ о ратификацији, прихватању или одобрењу Конвенције или касније може да стави резерве на неколико категорија. Земља може:

- да не обезбеђује правну помоћ у односу на неке порезе осим пореза на доходак, пореза на капиталну добит и пореза на имовину које наплаћује централна власт. С овом алинејом ограничава се примена Конвенције на порезе за који би једна земља обезбеђивала правну помоћ другим земљама, у случајевима када та земља не захтева правну помоћ за те исте категорије пореза. У случајевима када једна земље нема неки порез, али није ставила резерву на примену Конвенције на таквим порезима она треба да примени Конвенцију на таквим порезима других земаља уговорница.⁴²³;
- да не наплаћује порезе других земаља;
- одбити спровођење мере узајамне правне помоћи ради утврђивања пореза који су утврђени пре ступања на снагу Конвенције у тој земљи;
- ограничити обавештавање пореских обвезника о порезима других земаља (ово ограничење може да буде за све порезе или само за неке категорије пореза);

⁴²¹ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, чл. 28, ст. 5.

⁴²² Ibid, чл. 28, ст. 7.

⁴²³ Ibid., параграф 40 Коментара Конвенције.

- да не дозвољава доставу докумената о порезима других земаља поштом;⁴²⁴
- и да ограничи примену Конвенције у кривичним пореским предметима на порески периоди највише до три године пре ступања на снагу Конвенције измењене Протоколом.⁴²⁵

Генерални Секретар ОЕЦД или Генерални Секретар Савета Европе (Депозитари за питања и обавештења везана за спровођење Конвенције) имају обавезу да обавесте земље чланице ОЕЦД, земље чланице Савета Европе и сваке земље потписнице Конвенције о свим битним чињеницама повезаних са применом Конвенције измењене Протоколом. Депозитари воде три анекса. Анекс А је о порезима једне земље на које се примењује Конвенција. У Анексу Б наведени су надлежни органи и лица за спровођење Конвенције у одређеним земљама. Анекс Ц одређује шта подразумева појам „националне припадности“ у свакој земљи уговорници. Анекси обезбеђују преглед битних чињеница повезаних са пружањем узајамне правне помоћи. Свака земља има своја правила о надлежним органима и националној припадности. Анекси омогућавају збирни преглед надлежних органа и правила о националној припадности и олакшавају примену Конвенције.

Конвенција је један комплетан, прецизан и сврсисходан инструмент о узајамној правној помоћи. Од када је Протокол ступио на снагу преко 70 земаља и територија су приступиле Конвенцији и она замењује преко 1800 билатералних уговора.⁴²⁶ Конвенција већ има глобални значај и успешно је започела нову еру у међународној сарадњи у пореским стварима склапањем Мултилатералног споразума о аутоматској размени информација са финансијских рачуна који би почео да се примењује од 1. септембра 2017. године.

2. Билатерални инструменти узајамне правне помоћи

Када земље приступају неком мултилатералном уговору немају велике могућности за преговарање. Оне или прихватају или не прихватају одредбе мултилатералног уговора. Представници земље желе да имају под контролом своје

⁴²⁴ Ibid., чл. 30.

⁴²⁵ Council of Europe, OECD, Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, чл. 8.

⁴²⁶ OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, 14.

међународне обавезе. Зато земље лакше и чешће склапају билатералне уговоре. Земље склапају разне врсте билатералних уговора. Примера ради, уговори о инвестирању, уговори о слободној трговини, уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, уговори о размени информација у пореским стварима итд.

Уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине (даље порески уговори) су најзаступљенији инструмент који регулише узајамну правну помоћ. Интересантно је да примарни циљ ових уговора није узајамна правна помоћ, него избегавање двоструког опорезивања субјеката који раде ван националних граница. Сваки пут када једно лице ради у више јурисдикција настаје могућност двоструког опорезивања. Развојем међународне трговине овај проблем се ширио, али као секундарни проблеми јављају се међународна пореска утаја и остали штетни порески феномени.⁴²⁷

Међународна пореска утаја није добила велику пажњу од стране међународних организација и развијених земаља које су биле више заинтересоване да развијају међународну трговину и прекогранично пословање. Касније, потреба за спречавањем међународне пореске утаје значајно је увећала рад међународних организација у тој области.⁴²⁸ Уговори о избегавању двоструког опорезивања се данас користе за координацију опорезивања између земаља уговорница и смањење пореске утаје у прекограничним економским активностима. Рад међународних организација (посебно ОЕЦД и УН) у другој половини двадесетог века је стимулисао међународну пореску сарадњу.

Да би олакшале склапање пореских уговора обе организације су развиле сопствене моделе конвенција о избегавању двоструког опорезивања. Правила у модел конвенцијама обеју организација су најбоље праксе које користе земље у својим пореским уговорима.⁴²⁹

Модел конвенција ОЕЦД више се користи као почетни модел за закључивање уговора о избегавању двоструког опорезивања него Модел конвенција УН. И земље које нису чланице ОЕЦД користе одредбе Модел конвенције. Са друге стране, значај Модел конвенције УН о избегавању двоструког опорезивања између развијених

⁴²⁷ Видети Ray Mulligan, "Exchange of Information under the OECD and US Model Tax Treaties," *Loy. LA Int'l & Comp. LJ* 5 (1982): 129.

⁴²⁸ Ibid.

⁴²⁹ Pasquale Pistone, General Report, *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, eds. Michael Lang et al., Cambridge Tax Law Series (Cambridge: Cambridge University Press, 2012), 1.

земаља и земаља у развоју је мањи. Одредбе модел конвенције УН се користе од стране земаља које желе да сачувају веће право опорезивања као земље извора. Модел конвенција УН се користи и у уговорима са земљама, нето увозницима капитала, када друга земља уговорница даје већа права опорезивања тим земљама да би подстакла њихов економски развој.⁴³⁰

Коришћење Модел конвенција у процесу склапања пореских уговора показује да међународно пореско право има огромну заједничку суштину која не зависи од националних пореских политика иако не постоји међународно обичајно пореско право.⁴³¹ Обичаји су саставни део међународног јавног права, али због специфичности међународног пореског права и значаја фискалног суверенитета обичајно право није толико заступљено у међународном пореском праву.

Међутим, не треба преувеличати утицај Модел конвенција. Они нису правни инструменти и земље самостално одлучују да ли ће прихватити одредбе Модел конвенција или ће уредити питања у њиховим пореским уговорима на другачији начин. Интеракције између националних пореских прописа и пореских уговора у неким случајевима ствара простор за развој штетних пореских феномена. Касније, због спречавања штетних пореских феномена користе се клаузуле о размени информација из истих пореских уговора који су омогућили ове појаве.

Улога међународних организација у пореским стварима се променила током времена. Основни циљ међународних организација је решавање проблема насталих због разлика у националним пореским системима и отклањање препрека субјектима који раде у више земаља ограничавањем двоструког опорезивања.⁴³² Али када су штетни порески феномени постали проблем великог броја земаља, променили су се и циљеви међународних организација и оне су почеле са интензивнијим радом у области узајамне правне помоћи.

У овом делу докторске дисертације, анализираћемо билатералне пореске инструменте који регулишу узајамну правну помоћ у пореским стварима.

⁴³⁰ Ibid., 2.

⁴³¹ Ibid., 1.

⁴³² Morriss and Moberg, "Cartelizing Taxes," 15.

2.1. Модел Конвенција ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине

ОЕЦД је међународна организација која полако стиче статус неформалног глобалног центра о пореским политикама. Претходник ОЕЦД, Организација за европску економску сарадњу – ОЕЕЦ (Organization for European Economic Cooperation - ОЕЕС) је основана 1948. године због спровођења Маршаловог плана у Европи, али је организовала свој фискални комитет 1956. године због решавања проблема повезаних са двоструким опорезивањем.

Основни циљеви ОЕЦД су утврђени 1960. године у Конвенцији о организацији за економску сарадњу и развој. ОЕЦД промовише: највиши одрживи економски раст, запосленост, и животни стандард у земљама чланицама организације; стабилни економски развој у земљама чланицама и у другим земљама; и развој светске трговине без дискриминације и у сагласности са међународним правилима.⁴³³ Почетан циљ ОЕЦД у пореским стварима је био смањење трансакцијских трошкова узрокованих радом субјеката у више земаља са различитим пореским системима. Пореска политика ОЕЦД је у сагласности са формалним циљевима ОЕЦД о економском развоју. Доношењем Модел конвенције о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине 1963. године,⁴³⁴ ОЕЦД је добила улогу мултилатералног форума о међународној пореској политици.

Модел Конвенција ОЕЦД је успоставила нови режим размене информација у пореским стварима. Ранији инструменти који су регулисали узајамну правну помоћ детаљније су регулисали мере узајамне правне помоћи. Модел конвенција од почетка 1963. године само поставља опште принципе размене информација. Друга специфичност је то да су врсте размене информација објашњене у Коментару Модел конвенције, а не у самим одредбама Модел конвенције.⁴³⁵ Да ли би то било аутоматским путем или на захтев одређују земље уговорнице у њиховом конкретном пореском уговору.

⁴³³ Ibid., 19.

⁴³⁴ OECD, OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, (Paris: OECD, 1963).

⁴³⁵ Isabel Calich, "The Impact of Globalisation on the Position of Developing Countries in the International Tax System" PhD Dissertation (London School of Economics, 2011), 216, <http://core.kmi.open.ac.uk/download/pdf/4187833.pdf>.

Најбитнији део пореских уговора је укључење правила о избегавању двоструког опорезивања и спречавању пореске евазије у истим пореским инструментима. Неки аутори сматрају да прописивање правила о избегавању двоструког опорезивања и размени информација у истом пореском инструменту може створити проблеме. Основни циљ пореских уговора је укидање двоструког опорезивања пословних трансакција у земљама уговорницама. Због тога земље које имају јаке пословне везе имају већу вероватноћу да закључе порески уговор. Потреба за информацијама је сасвим другачија ствар.⁴³⁶ Земље могу унилатерално решити проблем двоструког опорезивања, али не постоји унилатерално решење за размену информација. Када земље одлуче да не склопе порески уговор остаје празнина у области размене информација. Ова празнина ствара недостатак информација потребних за спречавање пореске евазије и избегавање двоструког опорезивања. Иако регулисање избегавања двоструког опорезивања и размене информација у циљу спречавања пореске евазије истим пореским уговором олакшава процес преговарања, то може изазвати проблеме када постоји јаз између интереса за избегавањем двоструког опорезивања и интереса за спречавањем пореске евазије разменом информација.⁴³⁷

Пракса је показала да земље прихватају склапање пореских уговора који садрже одредбе о узајамној правној помоћи као стандард и данас око 3000 билатералних пореских уговора на светском нивоу⁴³⁸ потврђују да су земље прихватиле склапање пореских уговора који садрже и правила о узајамној правној помоћи у пореским стварима. Модел Конвенција ОЕЦД прописује размену информација у члану 26. и наплату пореза других земаља у члану 27.

2.1.1. Члан 26. Модел конвенције о размени информација

Земље закључују пореске уговоре ради избегавања двоструког опорезивања и спречавања пореске утаје и других штетних пореских феномена. Да би земље уговорнице оствариле оба циља неопходне су им информације о пореским обвезницима. ОЕЦД је још у првој верзији Модел конвенције из 1963. године

⁴³⁶ Ibid., 215.

⁴³⁷ Више о томе Ibid., 215–216.

⁴³⁸ Jeffrey Owens, Mary Bennett, OECD Model Tax Convention. доступно на: http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/2756/OECD_Model_Tax_Convention.html. 01.06.2015.

укључила посебан члан о размени информација. Иако члан о размени информација и данас носи исту нумерацију – члан 26, његови садржај и примена су промењени.

Надлежни органи земаља уговорница размењиваће информације које су „предвидиво значајне“ у процесу примене одредаба уговора о избегавању двоструког опорезивања или домаћих пореских прописа који уређују све порезе (без разлике да ли су порези уведени од централних или локалних власти) земаља уговорница, осим ако такво опорезивање није супротно Модел конвенцији.⁴³⁹ Члан 26. није ограничен на размену информација само о пореским обвезницима земаља уговорница. Порески органи могу да размењују и информације о администрирању пореза и побољшању пореске сагласности.

Размена информација по члану 26. није ограничена члановима 1. (персонални обухват) и 2. (предметни или порески обухват) Модел конвенције. Земље чланице које су прихватиле ову верзију члана 26. могу размењивати информације о резидентима земаља уговорница који су обухваћени чланом 1. као субјекти на које се примењује Модел конвенција, али и о нерезидентима земаља уговорница, који су порески обвезници тих земаља. Чланом 2. таксативно се утврђују порези земаља уговорница на који се примењују правила Модел конвенције. Са друге стране, по члану 26. надлежни органи земаља уговорница могу размењивати информације ради утврђивања и наплате пореза који су наведени у члану 2. Модел конвенције али и информације о осталим порезима земаља уговорница.

Модел конвенција још у првој верзији из 1963. године је садржала једну врсту велике клаузуле о размени информација и омогућавала размену информација ради примене домаћих прописа који регулишу порезе обухваћене уговором о избегавању двоструког опорезивања. Размена информација је била ограничена само на резиденте земаља уговорница.⁴⁴⁰ Изменама члана 26. из 1977. године, размена информација није више била ограничена чланом 1. само на резиденте земаља уговорница. Тиме је проширен персонални обухват конвенције. Доношењем нове верзије Модел конвенције 2000. године дозвољена је размена информација о свим порезима земаља уговорница, а не само о порезима који су обухваћени уговором о избегавању двоструког

⁴³⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, [8. ed.], condensed version 2010, чл. 26, ст. 1.

⁴⁴⁰ Roman Seer, “Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters,” *EC Tax Review* 22, no. 2 (2013): 66.

опорезивања.⁴⁴¹ Тако је и порески (предметни) обухват размене информација постао шири него раније.

Не требамо заборавити да измењени члан 26. је само део Модел конвенције, а она није правни акт. Земље и даље могу користити размену информација само о порезима обухваћених конкретним пореским уговором. Ипак, земље прихватају ову одредбу Модел конвенције и не примењују правила о персоналном и предметном обухвату пореских уговора о размени информација. Оваква пракса, члану о размени информација даје карактеристике посебног уговора између земаља уговорница.

Прва верзија члана 26. из 1963. године је омогућавала размену информација само у случајевима када су информације „потребне“ за примену уговора о избегавању двоструког опорезивања или домаћих пореских прописа који уређују порезе који су обухваћени уговором о избегавању двоструког опорезивања.⁴⁴² Стандард „предвидиво значајно“ – (foreseeable relevant) има шири обухват од стандарда „потребних“- (necessary) информација. Модел Конвенција је прихватила стандард „предвидиво значајно“ изменама 2005. године. Ова промена обезбеђује већи степен размене информација, али и даље „лов у мутном“ није дозвољен. Лов у мутном су спекулативни захтеви о размени информација који нису повезани са одређеним пореским обвезником или активном пореском истрагом.⁴⁴³ Изостанак имена и/или адресе пореског обвезника чије пореско стање се испитује у захтеву за размену информација није лов у мутном сваки пут. Када земља подносилац захтева нема име или адресу обвезника, у захтеву морају бити наведене друге информације којима се може идентификовати конкретни порески обвезник и разлог због чега се подноси захтев.⁴⁴⁴

Изменама Коментара Модел конвенције из 2012. године се регулишу тзв. групни захтеви и тиме постаје нејаснија граница између лова у мутном и групних захтева. Када земља подноси групни захтев за размену информација не постоји обавеза о идентификацији конкретних пореских обвезника, али земља подносилац групног захтева мора да обезбеди: детаљно образложење групе и чињеница због којих подноси захтев, разлоге зашто сматра да чланови групе не поштују пореске прописе, и узрочну

⁴⁴¹ Ibid.

⁴⁴² OECD, “2014 Update to the OECD Model Tax Convention” (OECD Publishing, 2014), 41.

⁴⁴³ Xavier Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*, (Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2015), 19.

⁴⁴⁴ Видети OECD, “2014 Update to the OECD Model Tax Convention”, 42.

везу између групног захтева и утврђивања пореских обавеза чланова групе.⁴⁴⁵ Врло често ови групни захтеви су слични „лову у мутном“ због чињенице да земља подносилац захтева не води активну пореску истрагу о конкретном обвезнику, него тражи информације о већем броју обвезника који имају неку заједничку карактеристику. Да би се утврдила „предвидива значајност“ групних захтева за размену информација неопходне су детаљне информације о битности захтева.⁴⁴⁶ Сматрамо да земље не би требало да поступају по групном захтеву ако захтев не садржи и податке о прецизном одређивању категорије пореских обвезника за које су захтеване информације.

Размена информација по Модел конвенцији није раније предвиђала рокове. Изменама Коментара Модел конвенције 2012. године је предвиђено да земље могу уговорити и рокове о размени информација. Ако порески органи од којих су захтеване информације поседују те информације могу послати те информације пореским органима друге земље уговорнице у року од 2 месеца. Ако не поседују захтевану пореску информацију, требају је доставити у року од 6 месеци.⁴⁴⁷ Прописивање рокова је само опција која је скоро уведена и ефекти њене примене још нису доступни за анализу. Сматрамо да би рокови о размени информација у сваком случају имали мали ефекат због чињенице да не постоје санкције ако земље не поштују прописане рокове.

Пореске информације су поверљиви подаци и требају бити заштићени. Све информације које су размењене коришћењем пореског уговора између земаља уговорница имају третман тајне као информације добијене применом домаћих правних прописа земље примаоца информација. Размењене информације по члану 26. су доступне само лицима и органима који имају надлежност за утврђивање и наплату пореза; вођење кривичних поступака о порезима; и органима који одлучују по правним лековима у пореским стварима или врше контролу на примену пореских прописа. Наведена лица и органи могу користити добијене информације само у пореске сврхе, али могу објавити те информације у судским поступцима и судским одлукама.⁴⁴⁸

⁴⁴⁵ Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*, 22.

⁴⁴⁶ Seer, “Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters,” 67.

⁴⁴⁷ OECD, Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, параграф 10.4 Коментара Конвенције.

⁴⁴⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, чл. 26, ст. 2.

Изменама Модел конвенције 2012. године овај став је допуњен⁴⁴⁹ и сада омогућује проширену употребу добијених информација. Земље могу да користе добијене информације у друге сврхе ако је то дозвољено у два земљама и ако је земља пошиљалац информација одобрила такву употребу. Ова измена ствара простор да информације, које су добили порески органи, могу користити и други органи земље примаоца ако су испуњени наведени услови. Иако је обавезан услов сагласност обеју земаља о алтернативној употреби пореских чињеница, ово решење смањује правну сигурност и приватност пореских обвезника о коме се размењују информације.

Модел конвенција ОЕЦД утврђује неколико гаранција о заштити земље уговорнице која треба да обезбеди захтеване информације. Земља прималац захтева за размену информација не мора да спроведе мере које нису у сагласности са њеним правним прописима и редовним управним праксама или нису у сагласности са прописима и управним праксама земље подносиоца захтева.⁴⁵⁰ Такође, земља прималац захтева није обавезна да обезбеди информације које не може да добије по њеним правним прописима и управним праксама или по прописима и управним праксама земље пошиљалоца захтева за размену информација.⁴⁵¹ Ова ограничења гарантују да земље уговорнице неће злоупотребити пореске системе других земаља уговорница у процесу размене информација у ситуацијама када порески системи других земаља имају већа овлашћења за прикупљање информација у пореским стварима.

Земља уговорница нема обавезу да обезбеди информације које су пословна, трговинска или индустријска тајна, или информације чије би преношење нарушило друштвени поредак.⁴⁵² Пословне, трговинске или индустријске тајне не треба да имају широки обухват. Такве дефиниције би узроковале неефективну размену информација. Претходне гаранције штите интересе пореског обвезника и земље примаоца захтева за размену информација. Али у случајевима када земља прималац захтева и поред могућности да одбије захтев за размену одлучи да шаље захтеване информације другој земљи, порески обвезник не може спречити размену информација због повреде поверљивости.⁴⁵³

⁴⁴⁹ OECD, Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, (Paris: OECD, 2012), чл. 26, ст. 2.

⁴⁵⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, чл. 26, ст. 3, т. а.

⁴⁵¹ *Ibid.*, чл. 26, ст. 3, т. б.

⁴⁵² *Ibid.*, чл. 26, ст. 3, т. ц.

⁴⁵³ OECD, "2014 Update to the OECD Model Tax Convention," 52.

Повреда друштвеног поретка јавља се само у ретким случајевима. Земља прималац захтева може одбити размену информација по овом основу ако земља подносилац захтева испитује пореско стање обвезника због политичких, етничких или религијских разлога. Међутим, када земља подносилац захтева тражи неке информације које су државне тајне, земља прималац захтева за размену информација може одбити размену због потенцијалне повреде друштвеног поретка.

Дешавало се у пракси да су земље у неким случајевима одбијале размену информација и у ситуацијама када није било оправданих разлога за то. У циљу унапређења размене информација, ОЕЦД је додао два нова става у Модел конвенцију 2005. године. Тако, осим што прописује основе за одбацивање размене информација, члан 26. утврђује основе по којима земље чланице не смеју одбити размену пореских информација.

Први нови став члана 26. појашњава да једна земља не може одбити размену информација само због чињенице да та земља нема потребу за таквим информацијама по домаћим пореским прописима. Порески органи земље морају применити све мере са којима располажу да би прикупили информације о пореским обвезницима захтеване од стране друге земље уговорнице и поред тога што прва земља нема властити интерес за то.⁴⁵⁴ Земље раније нису прикупљале информације када домаћи порески органи нису имали интерес за то. Тако су земље штитиле домаће интересе и нису имале трошкове за прикупљање и размену информација у случајевима када је само нека страна земља имала потребу за одређеним пореским информацијама.

Члан Модел конвенције о размени информација 2005. године је допуњен још једним ставом.⁴⁵⁵ Овај став директно указује да гаранције заштите прописане ставом 3. не примењују се само због тога што је информација у власништву банака, других финансијских институција, агената или фудицијара или због тога што је информација повезана са власничким интересима пореског обвезника. Иако је став 5 додат 2005. године, не треба да се тумачи тако да Модел уговора ОЕЦД пре прописивања овог става није омогућавао размену таквих информација.

⁴⁵⁴ OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005" (Paris: OECD Publishing, 2005), чл. 26, ст. 4.

⁴⁵⁵ Ibid., чл. 26, ст. 5.

Неке земље су и раније размењивале информације у власништву банака или других финансијских институција, зато прописивање става 5. је одраз праксе између земаља чланица ОЕЦД.⁴⁵⁶

Током времена услови за пословање пореских обвезника су се мењали. То је утицало и на промене у инструментима узајамне правне помоћи. Порески уговори су синтеза уговора о избегавању двоструког опорезивања и уговора о размени информација у пореским стварима. Тиме порески уговори израђени по Модел конвенцији ОЕЦД су постали посебна врста инструмента узајамне правне помоћи, која поставља неке нове стандарде у области пореске сарадње, али и успешно се прилагођава новим тенденцијама у међународном пореском праву.

2.1.2. Члан 27. Модел конвенције о наплати пореза и обезбеђењу наплате пореза у другој земљи уговорници

ОЕЦД још у првој верзији Модел конвенције из 1963. године је прописала члан о размени информација и у том времену то је био довољан степен узајамне правне помоћи између земаља. Промене у међународним економским односима подстакле су развој узајамне правне помоћи и ОЕЦД уводи нови члан 27. о наплати и обезбеђењу наплате пореза у иностранству 2003. године. Од Нацрта конвенције из 1963. године до Модел конвенције из 2000. године само је наведено у Коментарима Модел конвенције да узајамна правна помоћ по Модел конвенцији може да буде проширена наплатом пореза других земаља.⁴⁵⁷

ОЕЦД је знала за потенцијалне проблеме са применом члана о наплати пореза још од његовог увођења. Зато ОЕЦД сугерише закључење посебног споразума о битним аспектима наплате пореза друге земље уговорнице. Искуства из различитих земаља показују да нису све земље спремне да наплаћују порезе других земаља и да земље не користе клаузулу о наплати пореза друге земље по Модел конвенцији ОЕЦД у свим уговорима о избегавању двоструког опорезивања.⁴⁵⁸ У неким земљама, национална пореска политика и порески прописи не дозвољавају примену наплате пореза других земаља или ограничавају примену ове мере у пореској сарадњи. Зато

⁴⁵⁶ Више о томе Calich, "The Impact of Globalisation on the Position of Developing Countries in the International Tax System," 217.

⁴⁵⁷ Ibid., 219.

⁴⁵⁸ Pistone, *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, 36.

земље у току преговора о уговорима о избегавању двоструког опорезивања по Моделу конвенције ОЕЦД треба да одреде да ли би наплатиле порезе других земаља.⁴⁵⁹

Као и сви остали чланови Модел конвенције и члан 27. је само предлог решења. Земље самостално одлучују да ли ће у њиховим пореским уговорима укључити и члан о наплати пореза на основу неколико фактора. То су: важност узајамних прекограничних инвестиција између земаља уговорница, постојање реципроцитета, капацитет пореских органа сваке земље да спроведе наплату пореза друге земље уговорнице, и сличност њихових националних пореских система, посебно у области заштите права пореских обвезника.⁴⁶⁰

Наплата пореза исто као и размена информација по Моделу конвенције ОЕЦД није ограничена члановима 1. (персонални обухват уговора) и 2. (порески обухват уговора).⁴⁶¹ Члан 27. само начелно регулише наплату пореске обавезе друге земље уговорнице. Земље треба да утврде детаљна правила о примени наплате посебним споразумом. На то упућује и ОЕЦД. Земље уговорнице могу уговорити наплату пореза других земаља од резидената и нерезидената земаља уговорница. Такође, земље уговорнице могу да наплате све порезе друге земље или само неке категорије пореза. Неке земље уговорнице могу ограничити наплату пореза друге земље укључивањем посебног става у члану 27. са којим би се утврдила детаљна листа пореза на која би се примењивала правила о наплати пореза друге земље уговорнице.⁴⁶²

У практичној примени наплате пореза јавља се дилема да ли наплата пореза обухвата и споредне пореске новчане обавезе. Члан о наплати пореза се примењује на све пореске обавезе. Појам „пореске обавезе“ осим пореза који прописује једна земља уговорница или њени локални органи обухвата и камате, административне казне и трошкове о наплати или обезбеђењу наплате повезане са порезима који се наплаћују у другој земљи уговорници.⁴⁶³

Једна земља може тражити наплату пореских обавеза у другој земљи уговорници када је правни акт о наплати пореза или друге дажбине постао извршан у првој земљи и обвезник по праву прве земље нема могућност да спречи наплату пореских обавеза. Друга земља, од које је захтевана наплата мора наплатити порезе на

⁴⁵⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 411.

⁴⁶⁰ OECD, "Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection - General Module," 5.

⁴⁶¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, чл. 27, ст. 1.

⁴⁶² OECD, "2014 Update to the OECD Model Tax Convention," 56.

⁴⁶³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, чл. 27, ст. 2.

начин на који спроводи наплату својих пореза и у ситуацији када та друга земља нема властите порезе који би наплатила од обвезника.⁴⁶⁴ Не постоји одредба у Модел конвенцији које спречава примену члана 27. и на пореске обавезе које су настале пре ступања на снагу Конвенције.⁴⁶⁵ Једини услов је да наплата пореза буде захтевана након ступања на снагу уговора између земаља уговорница.

Осим наплате пореза, члан 27. регулише и обезбеђење наплате пореза у другој земљи уговорници. У случајевима када једна земља, по њеном пореском праву, може да предузме мере за обезбеђење наплате пореза, та земља може да захтева од друге земље уговорнице да обезбеди наплату пореза прве земље. Земља од које је захтевано обезбеђење наплате пореза друге земље уговорнице примењује домаћа правила о обезбеђењу наплате пореза друге земље и спроводи обезбеђење наплате као за њене домаће порезе.⁴⁶⁶ На основу конкретног става можемо утврдити да је примена обезбеђења наплате пореза условљена постојањем правила о обезбеђењу наплате у обе земље. Када подноси захтев о обезбеђењу наплате у другој земљи, земља уговорница треба да наведе у којој фази је поступак о наплати пореза у тој земљи да би друга земља уговорница могла утврдити да ли је обезбеђење наплате пореза дозвољено и по њеном националном праву.⁴⁶⁷

Некад земље уговорнице имају потребу за разменом информација у процесу наплате пореза друге земље. Размена информација се спроводи по члану 26. о размени информација. Земља може тражити информације због наплате пореза из друге земље уговорнице и када нема посебан члан о наплати пореза у њиховом пореском уговору. Земље најчешће уговарају чланове о размени информација и наплати пореза у истом уговору о избегавању двоструког опорезивања. Земље уговорнице, због ефективне наплате пореза, треба да обезбеде да обухват члана 26. не буде мањи од обухвата члана 27.⁴⁶⁸

Земља од које је захтевана наплата пореза друге земље или обезбеђење наплате пореза примењује своја национална пореска правила када спроводи ове мере. Али о одређеним питањима правила земље која спроводи мере се не примењују.⁴⁶⁹ Рокови за наплату пореза се утврђују по правилима земље у којој је настала пореска обавеза и

⁴⁶⁴ Ibid., чл. 27, ст. 3.

⁴⁶⁵ Ibid., параграф 14 Коментара члана 27.

⁴⁶⁶ Ibid., чл. 27, ст. 4.

⁴⁶⁷ Ibid., параграф 21 Коментара члана 27.

⁴⁶⁸ OECD, "Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection - General Module," 17.

⁴⁶⁹ Видети OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, чл. 27, ст. 5.

која захтева наплату њених пореза у другој земљи уговорници, а не по правилима земље у којој се захтева наплата пореза. Други изузетак је правило да се на наплату страних пореза не примењују домаћа правила о првенству наплате домаћих пореза. Често земље по националним пореским прописима дају приоритет плаћању пореза у односу на друге обавезе пореског обвезника.⁴⁷⁰ Ако земље нису прописале другачији режим, пореске обавезе друге земље немају приоритет у наплати као домаћи порези.

Члан 27. Модел конвенције регулише и надлежност о судској и управној заштити пореских обвезника. Сва питања повезана са постојањем пореских обавеза и валидности акта о наплати пореза се уређују правилима земље која захтева наплату пореза. Главни циљ је заштита административних и судских органа земље која спроводи наплату пореза друге земље уговорнице од одлучивања о порезима који су настали у другој земљи.⁴⁷¹

Након подношења захтева за наплату пореза или обезбеђење наплате пореза, могу да се промене неке чињенице и да нестане основ о наплати пореза или обезбеђење пореза у другој земљи. У таквим случајевима, земља уговорница која је поднела захтев за наплату пореза или обезбеђење наплате пореза у другој земљи има обавезу да обавести друге земље о промењеним околностима и да суспендује захтев о узајамној правној помоћи.⁴⁷²

Овај члан утврђује неколико основа када земља уговорница може одбити наплату пореза или обезбеђење наплате пореза друге земље уговорнице.

Прво, земља неће наплатити или обезбедити наплату пореза друге земље уговорнице ако по њеним правним прописима и управним праксама или по прописима и управним праксама земље подносиоца захтева није дозвољено предузимање тих мера.⁴⁷³ Сврха реципроцитета је ограничење злоупотребе правила о наплати пореза и обезбеђењу наплате у другој земљи од стране пореских органа земље који немају толико широка овлашћења по националним прописима и заштита земље од које је захтевано спровођење мера да не поступа ван националних правила.

Друго, земља нема обавезу да наплати порезе других земаља који су супротни друштвеном поретку.⁴⁷⁴

⁴⁷⁰ Ibid., параграф 25 Коментара члана 27.

⁴⁷¹ Ibid., параграф 28 Коментара члана 27.

⁴⁷² Ibid., чл. 27, ст. 7.

⁴⁷³ Ibid., чл. 27, ст. 8, т. а.

⁴⁷⁴ Ibid., чл. 27, ст. 8, т. б.

Треће, земља може да одбије наплату страних пореза када нису предузете све доступне мере за наплату пореза или обезбеђење наплате пореза утврђене у праву земље која захтева наплату или обезбеђење наплате њених пореза у иностранству.⁴⁷⁵ Са овим ограничењем се штите финансијски интереси земаља од којих је захтевана наплата пореза других земаља и указује се на супсидијарност примене ових мера.

На крају, земља може одбити наплату пореза друге земље када су трошкови за наплату пореза већи од износа пореске обавезе који се наплаћује од пореског обвезника.⁴⁷⁶

Члан 27. поставља солидне основе за наплату пореза и спровођење наплате пореза у другој земљи уговорници. Ипак, ове мере су сложеније него размена информација и захтевају већу сарадњу између земаља, а да би се ефективно спровеле неопходан је посебан споразум о наплати пореза. Због тога, земље не укључују члан о наплати пореза друге земље уговорнице у свим њиховим пореским уговорима.

2.2. Модел конвенција Уједињених Нација о избегавању двоструког опорезивања између развијених земаља и земаља у развоју и рад УН у области међународне пореске сарадње

2.2.1. Рад Уједињених Нација у области међународне пореске сарадње

Уједињене Нације (УН) су међународна организација формирана 1945. године због одржавања светског мира и безбедности, развоја међународне сарадње између земаља ради решавања међународних економских, друштвених, културних и хуманитарних проблема, и успостављања пријатељских веза између нација на једнакој основи и поштујући право самоопредељења народа.⁴⁷⁷

Опорезивање има битан утицај на развој међународних економских односа. Различите позиције земаља у развоју и развијених земаља у односу на спорна питања у међународном пореском праву су отежавајући фактор за унапређење међународних економских односа. УН нешто више од 20. година након њиховог оснивања су формирале посебно тело о опорезивању да би решиле проблеме повезане са међународном пореском сарадњом.

⁴⁷⁵ Ibid., чл. 27, ст. 8, т. ц.

⁴⁷⁶ Ibid., чл. 27, ст. 8, т. д.

⁴⁷⁷ United Nations, Charter of the United Nations, (San Francisco: UN, 1945), чл. 1, ст. 1.

Економски и социјални Савет УН 1967. године је формирао Групу експерата о пореским уговорима између земаља у развоју и развијених земаља (даље Група експерата) због олакшавања склапања пореских уговора између земаља у развоју и развијених земаља. На почетку, ова група је имала 18 чланова – 10 из земаља у развоју и 8 из развијених земаља.⁴⁷⁸ Након петог састанка групе експерата 1974. године, израђене су Смернице о пореским уговорима између развијених земаља и земаља у развоју да би се олакшало склапање пореских уговора између ове две категорије земаља.⁴⁷⁹ Размена информација је била битно питање у тим смерницама.

Због избегавања двоструког опорезивања и спречавања штетних пореских феномена Секретаријат УН је израдио Нацрт модел конвенције УН о избегавању двоструког опорезивања између развијених земаља и земаља у развоју (даље Модел конвенције УН), а група експерата је ревидирала и прихватила нацрт Модел конвенције УН и њен Коментар на седмој седници одржаној од 10. до 21. децембра 1979. године. УН су објавиле Модел конвенцију 1980. године. Исте године Економски и социјални савет УН је преименовао групу експерата у „Ad hoc групу експерата о међународној сарадњи у пореским стварима“.⁴⁸⁰ Група је била састављена од 25 чланова – 10 из развијених земаља и 15 чланова из земаља у развоју или у транзицији. Резолуцијом 2004/69 Економски и социјални Савет је одлучио да преименује Ad hoc групу експерата о међународној сарадњи у пореским стварима у Комитет експерата о међународној сарадњи у пореским стварима (Комитет експерата УН).⁴⁸¹

Комитет експерата УН има 25 чланова које предлажу владе земаља чланица УН. Чланови имају мандат од четири године.⁴⁸² Они треба да раде независно од земаља из којих долазе користећи њихову експертизу у пореској области. Чланови су изабрани да би представљали правичну географску дистрибуцију различитих пореских система. Текући састав пореског комитета УН има мандат до 30. јуна 2017. године.⁴⁸³

Комитет експерата има неколико задатака. То су: надзор и измене Модел конвенције УН; обезбеђење дијалога ради унапређења међународне пореске сарадње

⁴⁷⁸ Mulligan, “Exchange of Information under the OECD and US Model Tax Treaties,” 135.

⁴⁷⁹ Ibid., 136.

⁴⁸⁰ United Nations, “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” (United Nations, 2001), X-XI.

⁴⁸¹ Secretary-General, “Further Strengthening the Work of Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters” (New York: United Nations, Economic and Social Committee, 2015), 4.

⁴⁸² Jan Wouters and Katrien Meuwissen, “Global Tax Governance: Work in Progress?,” *Leuven Centre for Global Governance Studies Working Paper*, no. 59 (2011): 17.

⁴⁸³ Secretary-General, “Further Strengthening the Work of Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters,” 4.

између националних пореских органа; анализа нових трендова и њиховог утицаја на међународну сарадњу, а након тога израда извештаја, коментара, и препорука; саветовање о развоју капацитета и обезбеђење техничке помоћи земљама у развоју и земљама у транзицији; и обезбеђење посебне пажње земљама у развоју и земљама у транзицији у процесу спровођења претходних надлежности.⁴⁸⁴

Текуће активности Комитета експерата води посебни Секретаријат. Секретаријат Комитета експерата УН је састављен од три лица – секретар Мајкл Ленард (Michael Lennard) и два млађа експерта.⁴⁸⁵ Поред чланова Секретаријата и друга лица раде у оквиру Комитета. Немачка је финансирала привремену помоћ и обезбедила је једног експерта након септембра 2012. године. Раније је и Норвешка дала овакву помоћ Комитету експерата.⁴⁸⁶

Комитет експерата нема много стално запослених лица, али они и тако немају пуно посла. Комитет се састаје само пет радних дана годишње у просторијама УН у Женеви. У току године чланови комитета комуницирају користећи остале методе комуникације.

2.2.2. Модел конвенција Уједињених Нација о избегавању двоструког опорезивања између развијених земаља и земаља у развоју

У претходном делу смо анализирали развој Модел конвенције ОЕЦД. Модел конвенција ОЕЦД штити интересе земаља чланица ОЕЦД које су најчешће развијене и индустријализоване земље. Модел Конвенција УН је донета касније и има другачији циљ. Она узима у обзир интересе земаља у развоју и чланови Модел конвенције УН су прилагођени тако да земље у развоју не буду у подређеној улози.

Прва верзија Модел конвенције УН из 1980. године садржи члан о размени информација. Члан о размени информација Модел конвенције УН има исту нумерацију као и у Модел конвенцији ОЕЦД и скоро идентичан садржај, али постоји неколико

⁴⁸⁴ Hamrawit Abebe et al., “The United Nations’ Role in International Tax Policy A Research and Policy Brief for the Use of the NGO Committee on Financing for Development” (Milano School of International Affairs, 2012), 21, доступно на: <http://www.ngosonffd.org/wp-content/uploads/2010/11/UN-Role-in-International-Tax-Policy-2012.pdf>.

⁴⁸⁵ Видети Ibid.

⁴⁸⁶ Secretary-General, “Further Strengthening the Work of Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters,” 6.

разлика. Група експерата УН је регулисала размену информација другачије од Модел конвенције ОЕЦД у односу на два битна питања. Прво, Модел конвенција УН изричито наводи да се размена информација користи у циљу „спречавања преваре и евазије“. Друго, група УН поставила је позитивну обавезу о примени размене информација. То је урађено додавањем обавезе да надлежни органи преко консултација развијају адекватне услове, методе и технике за размену одређених информација и спречавање пореске евазије.⁴⁸⁷ И након каснијих измена Модел конвенције УН 2001. и 2011. године ове су разлике остале. У овом делу, анализираћемо само разлике између чланова о размени информација Модел конвенције УН и Модел конвенције ОЕЦД. Члан о наплати пореза је са идентичним садржајем.

Формулација „посебно због спречавања преваре и евазије пореза“ у Модел конвенцији УН је додата на захтев чланова групе из земаља у развоју који су хтели изричито да нагласе да размена информација по Модел конвенцији УН има за циљ спречавање ових појава које угрожавају финансијску стабилност земаља.⁴⁸⁸ Током времена, сарадња између земаља у пореским стварима је постала битнија него раније и нестала је незаинтересованост земаља за пореске законе других земаља.⁴⁸⁹ Размена информација је посебно важна не само због ограничења пореске утаје и пореског планирања, него и због спречавања нелегитимног преноса капитала.

Изменама из 2011. године је промењен члан 26. додавањем следеће реченице: „Земље уговорнице размењују информације корисне у процесу спречавања пореског планирања и пореске утаје одређених пореза.“⁴⁹⁰ Чланови комитета експерата УН су сматрали да ова промена појашњава сврху размене информација и да је посебно корисна за земље у развоју. Иако је пореска утаја нелегална, а пореско планирање је законита активност, постојање ових двају феномена смањује пореску сагласност у земљама. Битно је да се применом размене информација сузбију и пореска утаја и пореско планирање. Неке шеме агресивног пореског планирања су између пореског планирања и пореске утаје и земље уговорнице не могу тачно да утврде о чему је реч

⁴⁸⁷ Mulligan, “Exchange of Information under the OECD and US Model Tax Treaties,” 136–137.

⁴⁸⁸ United Nations, “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries,” 2001, 351.

⁴⁸⁹ United Nations, “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” (United Nations, 2011), параграф 1.1. Коментара члана 26.

⁴⁹⁰ Ibid., чл. 26, ст. 1.

све док не добију тражене пореске информације.⁴⁹¹ Сматрамо да је предност Модел конвенције УН што ова формулација обухвата оба феномена.

Пре измена Модел конвенције УН 2011. године у ставу 1. је коришћен термин „потребно“, а након измена 2011. године синтагма „предвидиво значајно“ за одређивање у којим случајевима би се размењивале информације. И Комитет експерата УН и Коментар Модел конвенције ОЕЦД сматрају да ова два термина имају сличан или скоро идентичан значај. Синтагма „предвидиво значајно“ има за циљ да обезбеди највећи степен размене информација у пореским стварима, али и да ограничи размену информација о пореским обвезницима само на информације које су битне за утврђивање њихових пореских обавеза.⁴⁹² Циљ ове измене је појашњење да земља која захтева информације из друге земље не треба да докаже потребу за њима пре него што друга земља достави те информације.⁴⁹³

Размена информација није ограничена на информације о конкретним пореским обвезницима. Надлежни органи земаља уговорница могу размењивати информације о спровођењу пореских прописа и унапређењу пореске сагласности. Примера ради, технике о анализи ризика, шеме пореске утаје у пореском планирању итд.

Право на размену информација без прикладног механизма о размени информација је бескорисно. Некад је размена информација ограничена неочекиваним препрекама, као што су национална правила земаља и њихове управне праксе. Коментар Модел конвенције УН утврђује да развијене земље не треба да одбијају размену информација са земљама у развоју само због тога што земље у развоју немају административни капацитет као развијене земље и не могу обезбедити сличне информације на домаћој територији.⁴⁹⁴

Члан 26. Модел конвенције УН утврђује: „надлежни органи развијају путем консултација прикладне методе и технике у областима за које се спроводи размена информација по ставу 1“.⁴⁹⁵ Надлежни органи су овлашћени да примењују три начина размене информација. То су: размена информација на захтев, аутоматска размена, и спонтана размена информација.

⁴⁹¹ Ibid., параграф 4.3. Коментара члана 26.

⁴⁹² Ibid., параграф 7.2. Коментара члана 26.

⁴⁹³ Више о томе Diane M. Ring, Exchange of information in , *Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*, eds. Aleksandar Trepelkov, Harry Tonino, and Dominika Halka, (New York: United Nations, 2013), 360.

⁴⁹⁴ United Nations, “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries,” 2011, параграф 1.3. Коментара члана 26.

⁴⁹⁵ Ibid., чл. 26, ст. 6.

Размена информација на захтев је минимални степен сарадње између земаља уговорница. Уколико земље уговорнице жели примењивати аутоматску размену и спонтану размену то могу и изричито прописати у самом пореском уговору. Модел конвенција УН нуди земљама алтернативну верзију става 6. да би прописале аутоматску и спонтану размену.⁴⁹⁶ Став 6. члана 26. је измењена верзија задње реченице става 1. прошле верзије Модел конвенције УН из 2001. године који директно упућује земље уговорнице да споразумом утврде методе и технике о размени информација. Оваква одредба не постоји у Модел конвенцији ОЕЦД, а став Коментара Модел конвенције ОЕЦД је да је оваква надлежност прећутно прописана.⁴⁹⁷

Најновији Коментар Модел конвенције УН из 2011. године, осим стандардних параграфа из претходне верзије Коментара, обухвата и детаљне одредбе о: три мере о размени информација (на захтев, спонтано и аутоматски); мултилатералним пореским уговорима; консултацијама између надлежних пореских органа у односу на решавање и надзор размене информација; и преносу информација.⁴⁹⁸ Са тиме се значајно олакшава земљама у развоју процес преговарања и примене размене информација у пореским стварима.

Модел Конвенција УН је 2011. године прописала наплату пореза и обезбеђење наплате пореза у иностранству идентичним правилима као и Модел конвенција ОЕЦД, а истом изменом је додала и ставове 4. и 5. у члану 26. о размени информација којим се утврђују основе по којима земља уговорница не може одбити размену информација.⁴⁹⁹ Ипак, постоје правила о узајамној правној помоћи у пореским стварима у Модел конвенцији ОЕЦД која нису прописана у Модел конвенцији УН.

Модел конвенција ОЕЦД дозвољава и тзв. групни захтев. Модел конвенција УН не дозвољава групне захтеве, али Порески комитет УН разматра ово питање.⁵⁰⁰

Став 2. члана 26. који је регулисао поверљивост података био је идентичан у два модела конвенцијама до јула 2012. године. Тада је измењена Модел конвенција ОЕЦД и сада омогућује коришћење размењених информација у друге сврхе када такве информације могу бити коришћене у друге сврхе по праву обе земље и ако земља

⁴⁹⁶ Ibid., параграф 29.2. Коментара члана 26.

⁴⁹⁷ Ibid., параграф 29. Коментара члана 26.

⁴⁹⁸ Ring, *Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*, 370.

⁴⁹⁹ Видети United Nations, "Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries," 2011.

⁵⁰⁰ Ring, *Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*, 372.

уговорница која је обезбедила информације даје сагласност о коришћењу информација за друге сврхе.

Модел конвенција УН прати правила о узајамној правној помоћи Модел конвенције ОЕЦД и до задње измене чланова о размени информација Модел конвенције ОЕЦД 2014. године, обе конвенције су прописивале иста правила о узајамној правној помоћи у пореским стварима. Очекујемо да се у наредним изменама Модел конвенције УН прихвате новине из Модел конвенције ОЕЦД имајући у виду интересе земаља у развоју.

2.2.3. Разлике у раду између Организације за економски развој и сарадњу (ОЕЦД) и Уједињених нација

Улога међународних организација у пореским стварима се променила током времена. Основни циљ међународних организација је решавање проблема изазваних разликама у националним пореским системима и отклањање препрека субјектима који раде у више земаља уклањањем двоструког опорезивања. Али када су штетни порески феномени постали проблем за велики број земаља, променили су се циљеви међународних организација и оне су почеле са радом у области пореске сарадње. У области узајамне правне помоћи и пореске сарадње најзначајнији је рад ОЕЦД и УН.

УН је универзална организација која има 193 земаља чланица. Више чланица су земље у развоју и оне активно утичу на њен рад који је усмерен ка подршци пореских политика земаља у развоју. То је изражено и у Модел конвенцији УН између развијених земаља и земаља у развоју.

Комитет експерата УН је одговорно тело за измене и примену Модел конвенције УН и пореску политику у организацији УН. Велики проблем је то што је Комитет експерата политички преслаб и има ресурсе само за унапређење Модел конвенције УН. Иако су УН универзални и легитимни глобални форум о пореској политици, немају институционални капацитет да остваре ту функцију.⁵⁰¹

Са друге стране, ОЕЦД је успешна у развоју пореске политике због чињенице да чланице ОЕЦД контролишу велики део светског капитала и имају сличне интересе. Одлуке ОЕЦД се доносе консензусом. Тридесет четири земаља чланица са сличним

⁵⁰¹ Wouters and Meuwissen, "Global Tax Governance," 17.

ставовима лакше остварују консензус о пореским реформама него када постоје различита становишта као у оквиру Уједињених Нација. Негативна страна је чињеница да је ОЕЦД клуб богатих земаља и то је недостатак у остварењу ефективне међународне пореске реформе. ОЕЦД штити интересе земаља чланица. Модел конвенција ОЕЦД је продукт те заштите.

ОЕЦД може да увећа свој легитимитет ако прошири своје чланство и да постане права глобална пореска организација. У овом процесу битно је да све земље имају могућност да дају предлоге о будућим реформама.⁵⁰² Али тренутно ова организација нема интерес за проширивање свог чланства.

ОЕЦД, клуб развијених индустријских земаља, није погодан форум за дискусију о питањима глобалне пореске конкуренције. Али тренутно ниједна друга организација нема средства и капацитет да ради ефективно у овој области. Репрезентативност постаје све битније питање. И сама ОЕЦД сматра да је опорезивање значајан елемент националног суверенитета.⁵⁰³ Зато земље треба саме да одлучују о стварима које ограничавају њихово право опорезивања. Због експертизе ОЕЦД у области међународне пореске сарадње, агенда ОЕЦД је подржана и промовисана од стране Г20 групе. Док одлуке ОЕЦД утичу на све земље у свету, само мали број земаља (најчешће земље чланице ОЕЦД и чланице Г20) су укључене у процес њиховог доношења.⁵⁰⁴

Многе земље у развоју потенцирају важност пореских система и сматрају да не постоји глобални орган о међународној пореској сарадњи који би усвајао политике и правила на међународном нивоу.⁵⁰⁵ Земље у развоју неколико пута су предлагале промену статуса Комитета експерата УН у међувладиној комисији и тиме би Комитет могао да постане први глобални порески орган.

Комитет ОЕЦД о фискалним стварима и Комитет експерата УН се такмиче за превласт у глобалној пореској политици. Оба комитета имају исте циљеве. Они треба да: унапреде међународну пореску сарадњу; развију ефективне пореске политике; узимају у обзир глобализацију и друге битне факторе у развоју нових пореских политика; и обезбеде техничку помоћ земљама у процесу реформисања националних

⁵⁰² Arthur J. Cockfield, "The Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through National Responses to E-Commerce Tax Challenges," *Yale Journal of Law & Technology*, no. Spring (2006): 186.

⁵⁰³ Wouters and Meuwissen, "Global Tax Governance," 16.

⁵⁰⁴ Ibid., "Global Tax Governance," 15.

⁵⁰⁵ Видети: Secretary-General, "Further Strengthening the Work of Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters," 10.

пореских система.⁵⁰⁶ Разлика је у чињеници да Комитет експерата УН је усмерен ка грађењу капацитета у земљама у развоју или транзицији, а ОЕЦД само штити интересе земаља чланица.

Због унапређења рада пореског комитета експерата УН, Генерални секретар 2011. године је предложио три опције за унапређење Комитета експерата. То су: 1) Јачање постојећих уговора УН и задржавање садашњег облика Пореског комитета УН; 2) Трансформација Пореског комитета у међувладину комисију о међународној сарадњи у пореским стварима; 3) Стварање међувладине комисије о међународној сарадњи у области опорезивања и задржавање Пореског комитета УН као субсидијарног органа међувладине комисије.⁵⁰⁷

Г77⁵⁰⁸ земље и остале земље у развоју подржавају јачање и унапређење пореског комитета УН, али земље чланице ОЕЦД и ЕУ се противе таквим активностима. Развијене земље чланице ЕУ и ОЕЦД покушавају да спрече промену глобалне моћи са Севера (део где су лоциране развијене земље) ка Југу (део земљине кугле где има више земаља у развоју).⁵⁰⁹ Ниједна земља чланица ОЕЦД није подржала унапређење пореског комитета УН. Њихова оправдања су била: унапређење статуса пореског комитета би удаљило комитет од рада на Модел конвенцији УН; унапређење пореског комитета УН ће дуплирати рад ОЕЦД и може довести до стварања неусклађених међународних пореских стандарда; постоји ризик од претераног рада за претходно анализирана питања (ОЕЦД је постигла значајан напредак у области пореске сарадње); и није јасно како би промена статуса допринела ефективнијом раду Комитета експерата УН.⁵¹⁰ Након интензивних преговора, земље чланице нису биле сагласне о промени статуса пореског комитета УН у међувладиној комисији. Због недостатка организације о међународној пореској сарадњи са глобалним легитимитетом, све организације које раде у пореским стварима треба да утврде заједничке циљеве.

⁵⁰⁶ Abebe et al., "The United Nations' Role in International Tax Policy A Research and Policy Brief for the Use of the NGO Committee on Financing for Development," 6.

⁵⁰⁷ Secretary-General, "Strengthening of institutional arrangements to promote international cooperation in tax matters, including the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters", Document Number E/2011/76, (New York: United Nations, Economic and Social Committee, 2011).

⁵⁰⁸ Г77 је међувладина организација 77 земаља у развоју која штити интересе и позиције земаља у развоју у систему Уједињених Нација.

⁵⁰⁹ Abebe et al., "The United Nations' Role in International Tax Policy A Research and Policy Brief for the Use of the NGO Committee on Financing for Development," 6–7.

⁵¹⁰ Ibid., 11.

Али Комитет експерата УН и Фискални комитет ОЕЦД имају различите циљеве. ОЕЦД даје првенствено право опорезивања земљи резидентства и то је јасно видљиво у тексту Модел конвенције ОЕЦД. Са друге стране, Модел конвенција УН и Комитет експерата УН више подржавају опорезивање у земљи извора и сматрају да би тиме земље у развоју имале више средстава за финансирање свог развоја.⁵¹¹

Чланице ОЕЦД контролишу рад Комитета експерата УН и не дозвољавају да Комитет води политику о унапређењу положаја земаља у развоју. У мандату 2008. године од 25 чланова Комитета експерата УН 12 чланова су били из земаља чланица ОЕЦД (ОЕЦД је тада имао 30 земаља чланица, а 18 земаља су поднеле кандидатуре за чланство у Пореском комитету УН), а 13 чланова из осталих 160 земаља (које су исто тако поднеле само 18 кандидатура). 12 чланова из земаља чланица ОЕЦД представљају само 18% од УН (30 земље чланице ОЕЦД), а осталих 13 чланова су изабрани из других земаља.⁵¹² И садашњи састав Комитета експерата је идентичан. 12 чланова су из земаља чланица ОЕЦД, а осталих 13 чланова из других земаља.⁵¹³ Очигледно је да Комитет експерата УН не представља земље у развоју нити може заштитити њихове интересе.

Битна разлика између Пореског комитета УН и Комитета о фискалним стварима ОЕЦД је то што је Комитет ОЕЦД међувладино тело. Један од главних аргумената против унапређења Пореског комитета УН у међувладино тело је могућност да његов рад постане превише политизован.⁵¹⁴ Али овај потенцијални проблем не спречава рад Фискалног комитета ОЕЦД.

Центар за пореску политику и администрацију ОЕЦД (даље Центар за пореску политику) подржава рад Фискалног комитета ОЕЦД. Центар за пореску политику обезбеђује техничку помоћ у области опорезивања. За разлику од Секретаријата Комитета експерата УН, Центар за пореску политику има довољно ресурса и персонал од око 100 људи. Издашне финансије дозвољавају Центру за пореску политику да организује широки глобални програм са преко 80 догађаја годишње ради унапређења сарадње између пореских службеника земаља чланица ОЕЦД и пореских службеника

⁵¹¹ Ibid., 25.

⁵¹² Ibid., 27.

⁵¹³ Secretary-General, Appointment of 25 members to the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, (United Nations, Economic and Social Council: Geneva, 2013).

⁵¹⁴ Abebe et al., "The United Nations' Role in International Tax Policy A Research and Policy Brief for the Use of the NGO Committee on Financing for Development," 23.

из земаља које нису чланице ове организације. Са друге стране, Порески комитет УН се састаје само пет дана годишње.

Успех ОЕЦД се темељи на већ испробаној пракси. ОЕЦД прво почиње кампању и даје препоруке свим земљама. Када земље прихвате препоруке ОЕЦД, ова организација тренутно почиње нову кампању са тежим и радикалнијим захтевима.⁵¹⁵ Ова шема се понавља. На почетку, ОЕЦД је покренула Иницијативу за сузбијање штетне пореске конкуренција која је завршила доношењем Модела споразума о размени информација 2002. године. Након тога, ОЕЦД је 2009. године усвојила нови стандард о размени информација на захтев и почела је процес ревизије регулативе и примене размене информација на захтев. Стандарди о ревизији су били утврђени према интересима развијених земаља.

Данас ОЕЦД промовише нову иницијативу у виду аутоматске размене пореских информација на глобалном нивоу. ОЕЦД је већ покренула поступак израде стандарда о ревизији аутоматске размене. Ова организација сама креира свој посао. Интересантно је то што земље и даље троше пуно новца да би извршиле захтеве ОЕЦД. Највећи губитници од оваквих околности су земље у развоју које и даље неће моћи заштитити своје интересе у области опорезивања на светском нивоу.

Потребно је стварање глобалне пореске организације која ће заштитити интересе свих земаља, развијених или у развоју. Актуелни режим узајамне правне помоћи у пореским стварима штити интересе развијених земаља и обезбеђује примену начела резидентства у опорезивању. Сматрамо да је неопходно формирање светске организације у којој би земље на равноправној основи могле заштитити своје интересе у пореским стварима. Али свет још није спреман за такву реформу.

2.3. Модел споразума ОЕЦД о размени информација у пореским стварима

Модел споразума ОЕЦД о размени информација у пореским стварима (даље Модел споразума) је резултат рада ОЕЦД на сузбијању штетне пореске конкуренције. Извештај ОЕЦД из 1998. године је утврдио недостатак ефективне размене информација као један од битних критеријума за утврђивање штетних пореских пракси.

⁵¹⁵ Brian Garst, "Making Sense of BEPS: The Latest OECD Assault on Tax Competition," 2015, 12, http://www.freedomandprosperity.org/files/White%20Paper/Making_Sense_of_BEPS_Latest_OECD_Assault_on_Tax_Competition.pdf.

Трансакције између двеју земаља од којих једна нема директне порезе не изазивају опасност од двоструког опорезивања, али остаје потреба за спречавањем пореске утаје. У таквим случајевима, земље немају интерес да закључе уговор о избегавању двоструког опорезивања.⁵¹⁶ Јавила се потреба за посебним инструментом који би регулисао само размену информација у пореским стварима ради сузбијања пореске утаје.

Због тога је формиран Глобални форум о опорезивању (даље Глобални форум) 2000. године као организација која укључује и земље чланице и земље које нису чланице ОЕЦД. Основни циљ Глобалног форума је промоција стандарда ОЕЦД о транспарентности и размени информација на светском нивоу.

Радна група Глобалног форума о размени информација је развила нови инструмент за сузбијање пореске утаје. Радна група је била састављена од чланова из земаља чланица ОЕЦД и других земаља које су биле декларирание као порески рајеви (Аруба, Бермуде, Бахреин, Кајманска острва, Кипар, Острво Човека, Малта, Маурициус, Холандски Антили, Сејшелска Острва и Сан Марино).⁵¹⁷ Као резултат рада Глобалног форума, ОЕЦД је 2002. године донела Модел споразума у коме су утврђени нови стандарди у области пореске сарадње. Глобални форум је сматрао да за примену стандарда о транспарентности и размени информација су потребна три услова. То су: доступност информација по националним прописима; приступ информацијама; и постојање механизма за размену информација. Сви претходни услови су регулисани у Модел споразуму ОЕЦД.⁵¹⁸

Правила Модел споразума су по први пут прописала размену информација која је „предвидиво значајна“ за спровођење домаћих пореских прописа и ограничила могућност земље примаоца захтева да одбије захтев за размену информација због тајности банкарских информација и информација о власништву. Касније, стандарди су прихваћени и у осталим инструментима о узајамној правној помоћи и заиста су добили глобални значај.

Модел споразума служи као основа за склапање билатералних и мултилатералних споразума о размени информација у пореским стварима са пореским

⁵¹⁶ Calich, “The Impact of Globalisation on the Position of Developing Countries in the International Tax System,” 226.

⁵¹⁷ OECD, “Agreement on Exchange of Information on Tax Matters” (OECD, 2002), 2.

⁵¹⁸ Calich, “The Impact of Globalisation on the Position of Developing Countries in the International Tax System,” 228.

рајевима. Али до сада, у пракси, није закључен ниједан мултилатерални споразум о размени информација по Модел споразуму ОЕЦД.

Споразуми о размени информација омогућују размену информација у пореским стварима између земаља које нису склопиле порески уговор због тога што једна од њих не наплаћује директне порезе (најчешће то су порески рајеви). Модел споразума има за циљ да смањи утицај пореских рајева у глобалним финансијским односима и спречи пореску утају и евазију.⁵¹⁹ Иако је почетна идеја да се Модел споразума користи за закључење споразума о размени информација с пореским рајевима, споразуми о размени информација су корисни и када се земље не могу договорити о склапању пореског уговора или желе унапредити сарадњу између пореских органа ради сузбијања пореске утаје.⁵²⁰

У делу дисертације о пореским рајевима анализирани су ефекти споразума о размени информација у пореским стварима као инструмент за спречавање пореске утаје. Највећи део споразума о размени информација су израђени по Модел споразуму ОЕЦД. У овом делу детаљно ћемо анализирати одредбе Модел споразума.

2.3.1. Одредбе Модел споразума ОЕЦД о размени информација у пореским стварима

Модел споразума има две верзије – билатералну и мултилатералну верзију. Мултилатерална верзија Модел споразума није типичан мултилатерални инструмент, него је више скуп билатералних споразума о размени информација. Земља уговорница мултилатералног споразума о размени информација би била обавезана споразумом само према одређеним земљама с којима је то уговорила.⁵²¹

Надлежни органи земље уговорнице размењују информације које су предвидиво значајне за администрирање и примену домаћих пореских прописа уговорних страна који регулишу порезе обухваћене споразумом. Предвидиво значајне су информације које су битне за: утврђивање, наплату, принудно извршење пореза или спровођење

⁵¹⁹ Marta Pankiv, "Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)," in *Exchange of Information for Tax Purposes* (Vienna: Linde Verlag, 2013), 4. Доступно на: http://www.researchgate.net/profile/Marta_Pankiv/publication/264232458_Tax_Information_Exchange_Agreements/links/53d2b7e10cf220632f3caba9.pdf.

⁵²⁰ Calich, "The Impact of Globalisation on the Position of Developing Countries in the International Tax System," 226–227.

⁵²¹ OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters," 2.

истраге или кривичних поступака у пореским стварима.⁵²² Модел споразума користи синтагму „предвидиво значајно“ да осигура да ће информације бити размењиване и у случајевима када значај информације може да се утврди само након пријема информације у земљи која је захтевала информације.⁵²³ Раније је размена предвидиво значајних информација била прописана само у Мултилатералној конвенцији о узајамној правној помоћи у пореским стварима.

Иако многе информације могу бити предмет размене између земаља уговорница, земља прималац захтева нема обавезу да обезбеди информације које не поседују њени порески органи, а нису ни у поседу лица која су под њеном територијалном јурисдикцијом.⁵²⁴ Обавеза земље примаоца да обезбеди информације није ограничена резидентством или држављанством лица која поседују захтеване информације или о којима су захтеване информације.⁵²⁵ Земље уговорнице могу размењивати информације о нерезидентима и резидентима земље уговорнице.

Мултилатералном верзијом Модел споразума је утврђено неколико категорија пореза о којима би биле размењиване информације. То су: порези на доходак, порези на капитал, порези на нето имовину и порези на наслеђе и поклоне.⁵²⁶ Земље уговорнице могу обухватити споразумом и порезе које наплаћују мање територијално-политичке јединице или локалне власти.

Земље уговорнице по билатералној верзији саме утврђују категорије пореза о којима ће размењивати информације. Земље могу утврдити различите категорије пореза за које би захтевале информације из друге земље уговорнице. Земља прималац захтева за размену информација мора да обезбеди захтеване информације о порезима које није укључила у споразум, ако је то урадила друга земља уговорница и тражи информације о њиховом утврђивању.⁵²⁷ Овакво стање показује да земље не морају поштовати принцип реципроцитета и да самостално одређују категорије пореза о којима би захтевале информације из друге земље уговорнице.

Модел споразума утврђује да би земље уговорнице могле размењивати информације и о идентичним или сличним порезима који се после потписивања

⁵²² Ibid, чл. 1.

⁵²³ Ibid., параграф 4 Коментара.

⁵²⁴ Ibid., чл. 2.

⁵²⁵ Ibid., параграф 7 Коментара.

⁵²⁶ Ibid., чл. 3, ст. 1 мултилатералне верзије.

⁵²⁷ Ibid., параграф 9 Коментара.

споразума о размени информација уведу поред или уместо постојећих пореза.⁵²⁸ Овом одредбом је омогућено да споразум о размени информација обухвати и порезе који нису постојали у време склапања споразума.

Због лакшег спровођења размене информација, Модел споразума прописује значења битних појмова о размени информација и тиме ограничава проблеме о тумачењу појмова. Садржај осталих појмова се утврђује по националним прописима земаља уговорница. Значење једног појма по пореским прописима има предност у односу на значење у осталим прописима земље уговорнице.⁵²⁹

Модел споразума ОЕЦД прописује размену на захтев и присуство пореских службеника у иностранству. Модел споразума детаљно регулише размену информација на захтев и по први пут прописани су нови стандарди о размени информација који су данас прихваћени на светском нивоу. Прво, омогућена је размена информација без обзира да ли је конкретан предмет кривично дело по праву земље примаоца захтева.⁵³⁰ Принцип двојног криминалитета се примењује у споразумима о правној помоћи у кривичним стварима и обезбеђује заштиту лица. Али одређене земље су изигравале смисао ових уговора у случајевима пореских кривичних дела и нису прописивале пореска кривична дела у њиховим законима. На тај начин, пореска кривична дела нису била предмет размене информација по споразумима о правној помоћи у кривичним предметима. Модел споразума је решио овај проблем.

Друго, утврђена је обавеза пореских органа земље примаоца да искористе све домаће мере да би прикупили захтеване информације када информације нису у власништву надлежних органа земље примаоца захтева. Земља прималац треба да обезбеди захтеване информације и када не постоји домаћи интерес за тим информацијама.⁵³¹ Правило о обавезном постојању домаћег интереса може да ограничи ефективну размену информација. То је више изражено у споразумима када је једна страна порески рај и не наплаћује порезе на доходак.⁵³² Порески обвезник није подложен опорезивању директним порезима у тој земљи уговорници, а порески органи немају потребу за информацијама о доходу обвезника. Раније су земље одбијале размену информација ако нису имале и саме интерес за таквим информацијама.

⁵²⁸ Ibid., чл. 3.

⁵²⁹ Ibid., чл. 4, ст. 2.

⁵³⁰ Ibid., чл. 5, ст. 1.

⁵³¹ Ibid., чл. 5, ст. 2.

⁵³² Ibid., параграф 43 Коментара.

Оправдање је да не требају трошити време и ресурсе за прикупљање информација за друге земље. Али, када би све земље поступале тако број обављених размена информација био би врло мали.

Треће, земље уговорнице ће омогућити приступ пореским органима информацијама из банака, других финансијских институција и од лица која су агенти или фудицијари и информацијама о власништву правних лица, трустова и других субјеката.⁵³³ Укидање банкарске тајне нема велику важност ако национална правила о банкама не обезбеђују евиденцију и приступ државних органа информацијама о клијентима банака. Модел споразума стимулише развој оваквих правила формулацијом „надлежни органи имају овлашћења о приступу и обезбеђењу тражених информација од банака“. То захтева доношење правила „знај своје клијенте“ (know your customer rules).⁵³⁴ Ова правила до сад нису прихваћена у свим земљама.

Земља подносилац захтева треба да потврди предвидиви значај размене информација укључивањем следећих информација у захтев за размену информација:

- Идентитет пореског обвезника о коме се води истрага;
- Захтеване информације и формат у коме земља прималац хоће да добије захтеване информације;
- Сврха захтева;
- Основ због чега земља подносилац сматра да је захтевана информација у власништву земље примаоца или лица под њеном јурисдикцијом;
- Име и адреса лица које можда поседује захтевану информацију (ако су доступни);
- Изјава да је захтев у сагласности са правилима и управним праксама земље подносиоца и да земља подносилац има овлашћење да прикупи идентичне информације од њених пореских обвезника на својој територији;
- Изјава да је земља подносилац предузела све доступне мере по њеним домаћим прописима, осим оних мера које би могле изазвати прекомерне тешкоће.⁵³⁵

Ситуација у пракси је да земља подносилац захтева треба да поседује довољно информација пре подношења захтева за размену информација. Она не може да рачуна

⁵³³ Ibid., чл. 5, ст. 4.

⁵³⁴ Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*, 62.

⁵³⁵ OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters", чл. 5 ст. 5.

на информације из друге земље уговорнице када има само сумњу да порески обвезник није платио све порезе које дугује.

Супротно Модел конвенцији ОЕЦД, утврђивање оправданости захтева обавља земља подносилац захтева. Захтев за размену информација мора да садржи изјаву са којом земља подносилац потврђује да је захтев у сагласности са њеним правилима и да њени органи могу обезбедити такве информације у домаћој јурисдикцији. То узрокује да земља прималац захтева треба да обезбеди захтеване информације и у случајевима када не може да обезбеди такве информације по њеним домаћим прописима.⁵³⁶ Овакво решење ствара правну несигурност за пореске обвезнике. Њихове обавезе нису утврђене само правом резидентне земље него и по пореско-правним прописима других земаља. Земља прималац захтева треба да примењује једна правила према њеним пореским обвезницима, а друга правила према истим лица када су она порески обвезници друге земље уговорнице.⁵³⁷

Размена информација губи своју суштину ако није спроведена у разумном временском оквиру. Али земље, због разлика у административном капацитету, различито тумаче синтагму „разумни временски оквир“. Да би решио овај проблем Модел споразума прописује рокове о размени информација. Данас, брзина и ефективност размене информација имају велику улогу у погледу могућности наплате одређених пореза. Земља прималац захтева треба у најкраћем року да потврди пријем захтева за размену информација и да обавести земљу подносиоца захтева о свим недостацима захтева у року од 60 дана након пријема.⁵³⁸ Утврђен је рок од 90 дана у коме земља прималац захтева треба да обезбеди захтеване информације. Земља прималац треба да обавести земљу подносиоца ако не може да обезбеди захтеване информације у року од 90 дана и да наведе који је разлог за то.⁵³⁹

Модел споразума прописује и присуство пореских службеника у другој земљи уговорници.⁵⁴⁰ Регулисани су и активно и пасивно присуство пореских службеника.

Модел споразумом детаљно су утврђене основе по којима земља прималац може одбити захтев за размену информација. Земља прималац захтева нема обавезу да обезбеди информације у случајевима када земља подносилац нема овлашћење да

⁵³⁶ Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*, 62.

⁵³⁷ Xavier Oberson, *The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State*, *Bulletin for International Taxation*, No. January 2003, (IBFD: 2003), 15.

⁵³⁸ OECD, “Agreement on Exchange of Information on Tax Matters”, чл. 5, ст. 6, т. а.

⁵³⁹ Ibid., чл. 5, ст. 6, т. б.

⁵⁴⁰ Ibid., чл. 6.

обезбеди такве информације по домаћим правним прописима.⁵⁴¹ Модел споразума утврђује да се основ о оправданости захтева одређује по праву земље подносиоца захтева због тога размена не зависи од правила земље примаоца и њена правила о тајности информација нису ограничавајући фактор за размену информација. Порески уговори не стварају обавезе земљама да морају обезбедити информације и у случајевима када такве информације нису доступне по њиховим домаћим правним прописима. Земље као Аустрија, Белгија, Луксембург и Швајцарска раније су могле одбијати размену информација због домаћих правила о заштити тајности.⁵⁴²

Неке земље имају правило које дозвољава да порески обвезник не открије одређене информације да се не би изложио кривичном прогону због извршеног пореског кривичног дела. Ако земља подносилац има такво правило она не може да тражи информације од друге земље у таквим случајевима.⁵⁴³ Такође, земља прималац може одбити захтев који није израђен у сагласности са споразумом о размени информација.

Земље уговорнице неће размењивати информације које би откриле трговинске, пословне, продајне или професионалне тајне или пословне процесе.⁵⁴⁴ Модел споразума јасно одређује да информације које поседују банке и друге финансијске институције и информације о власништву нису пословне или трговачке тајне и у случајевима када право земаља уговорница садржи правила којима се регулише ова информација као тајна.⁵⁴⁵

Заштићене су и информације које могу открити комуникацију између клијента и правног саветника, адвоката или другог правног саветника, али само када је комуникација повезана са тражењем и обезбеђењем правних савета или конкретним правним поступцима.⁵⁴⁶ Комуникација између клијента и адвоката је поверљива ако постоји основ или очекивање да та комуникација остане тајна. Примера ради, комуникација између клијента и адвоката у присуству треће особе која није члан персонала нити адвокат или правни саветник не сматра се за поверљиву.⁵⁴⁷ Тајност комуникације између клијента и адвоката није основ за одбијање преноса информација

⁵⁴¹ Ibid., чл. 7, ст. 1.

⁵⁴² Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*, 56.

⁵⁴³ OECD, "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters", параграф 73 Коментара.

⁵⁴⁴ Ibid., чл. 7, ст. 2.

⁵⁴⁵ Ibid., параграф 82 Коментара.

⁵⁴⁶ Ibid., чл. 7, ст. 3.

⁵⁴⁷ Ibid., параграф 86 Коментара.

ако је адвокат акционар, корисник или извршитељ труста, директор или заступник предузећа и адвокат не може користити поверљивост комуникације да не обезбеди информације које је добио када је вршио ове функције.⁵⁴⁸ Ова одредба се не треба тумачити у ширем сислу.

Земља прималац захтева може одбити размену информација када је размена супротна друштвеном поретку земље примаоца⁵⁴⁹ или дискриминира држављане земље примаоца у односу на држављане земље подносиоца захтева у истим околностима.⁵⁵⁰ Националност пореског обвезника не сме да буде основ дискриминације. Дискриминација се може јавити у процесним правима (разлика између гаранција и правних лекова нерезидената и резидената) и материјалним стварима (када постоји разлика између пореских стопа за резиденте и нерезиденте).⁵⁵¹

Све размењене информације се сматрају за поверљиве и могу бити доступне само лицима и органима који имају овлашћења за утврђивање, наплату, принудно извршење пореза или кривичним поступцима у пореским стварима. И органи који одлучују по правним лековима у пореским стварима имају приступ овим информацијама.⁵⁵² Информације могу бити објављене на судским рочиштима или у судским одлукама, али не смеју да буду пренете другим лицима или органима или другим земљама без писмене сагласности органа земље која је обезбедила информације. Права и гаранције пореских обвезника у земљи примаоца захтева за размену информација се примењују до степена да не спречавају или ограничавају ефективну размену информација.⁵⁵³ Пореска сарадња између земаља има приоритет у односу на права пореских обвезника.

Због ефективне примене размене информација, Модел споразума прописује изричиту обавезу да земље морају донети потребне прописе да би примениле споразум о размени информација.⁵⁵⁴

Модел споразума регулише и друга битна питања о размени информација. То су: језик, трошкови, поступак узајамног споразумевања, ступање на снагу и престанак важности споразума. За разлику од Модел конвенција ОЕЦД и УН, Модел споразума и

⁵⁴⁸ Ibid., параграф 88 Коментара.

⁵⁴⁹ Ibid., чл. 7, ст. 4.

⁵⁵⁰ Ibid., чл. 7, ст. 6.

⁵⁵¹ Ibid., параграф 93 Коментара.

⁵⁵² Ibid., чл. 8.

⁵⁵³ Ibid., чл. 1.

⁵⁵⁴ Ibid., чл. 9.

његов Коментар дају предлог правила о скоро свим аспектима размене информација у пореским стварима.

Једна од специфичности Модел споразума је разлика у ступању на снагу споразума у пореским кривичним стварима и пореским управним стварима. Прописани су различити датуми од када се примењују правила споразума о размени информација за ове категорије предмета. Модел споразума предлаже да се споразуми израђени по овом Модел споразуму примењују у пореским кривичним стварима од 1 јануара 2004. године, а у пореским управним стварима од 1 јануара 2006. године.⁵⁵⁵

Модел споразума је унео неколико битних новина у размену информација у пореским стварима. То су: пренос одговорности о одређивању да ли постоје разлози за одбијање захтева земљи подносиоцу захтева; укидање принципа двојног криминалитета (овај принцип је често прописан у споразумима о размени информација у кривичним стварима, али у Модел споразуму криминалитет се утврђује само у земљи подносиоца захтева за размену информација); укидање банкарске тајне; и увођење ограничених процесних права.⁵⁵⁶

Споразуми о размени информација најчешће се закључују између развијених земаља и пореских рајева. Ако порески рај тражи информације од земље уговорнице, земља уговорница може одбити захтев због чињенице да порески рај не може приступити таквим информацијама по домаћим прописима ради утврђивања и наплате пореза.⁵⁵⁷ Оваква ситуација обезбеђује размену информација само у једном правцу, ка развијеним земљама.

Модел споразума ОЕЦД је имао већи утицај на укидање националних ограничења о размени информација у пореским стварима него што је ефикасан механизам за размену информација између земаља. Након доношења Модел споразума било је закључен само мали број споразума о размени информација у пореским стварима. 6 споразума 2002. године и само 44 у периоду од 2002. до 2008. године.⁵⁵⁸ Ситуација се променила 2009. године након изјаве Г20 о сузбијању пореске преваре и евазије. Да би земље испуниле стандарде о размени информација оне су требале

⁵⁵⁵ Ibid., чл. 15, ст. 2 (билатералне верзије) и ст. 3 (мултилатералне верзије).

⁵⁵⁶ Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*, 59-60.

⁵⁵⁷ Calich, "The Impact of Globalisation on the Position of Developing Countries in the International Tax System," 232.

⁵⁵⁸ Roman Seer, Isabel Gabert, European and International Tax Cooperation; Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements, *Bulletin for International Taxation*, No. February 2011, (IBFD: 2011), 92.

закључити минимум 12 уговора о размени информација или пореских уговора. То је подстакло закључење око 700 уговора о размени информација од самита Г20, 15 новембра 2008. године, до 4 новембра 2011. године.⁵⁵⁹ Тренутно, у свету је закључено више од 1000 споразума о размени информација у пореским стварима.⁵⁶⁰ И поред оствареног напретка, и даље постоји потреба за унапређењем размене информација у пореским стварима.

3. Унилатералне иницијативе одређених земаља у области узајамне правне помоћи у пореским стварима које имају глобални значај

Узајамна правна помоћ је постала развијенија, али су се повећале и могућности за избегавање плаћања пореза. Инструменти међународних организација нису могли да заштите фискалне интересе свих земаља. Одређене земље које имају довољан капацитет су предузеле унилатералне иницијативе како би заштитиле своје интересе у области пореске сарадње. У овом делу рада су анализирани унилатералне иницијативе САД и Швајцарске. Помињемо ове две иницијативе због тога што су пример о могућем развоју узајамне правне помоћи у пореским стварима.

3.1. Закон САД о извршењу пореских обавеза са рачуна страних финансијских институција– FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)

Два банкарска скандала посебно су потенцијали улогу пореске утаје као глобалног проблема 2008. године. Први скандал, пореска утаја немачких резидената и резидената других европских земаља коришћењем рачуна у ЛГТ банци из Лихтенштајна, и други скандал, УБС (Савезна Банка Швајцарске) је помогла америчким држављанима да сакрију власништво средстава и прихода које су имали преко офшор рачуна у Швајцарској и другим земљама, су подигли свест земаља о нивоу пореске утаје и земље су активно почеле борбу за сузбијање ове појаве.

Бивши банкар УБС банке и амерички држављанин, Бредли Биркнфилд (Bradley Brikenfeld), открио је да УБС банка, највећа швајцарска банка, помаже америчким држављанима да избегавају плаћање пореза у САД. Судски спор између САД и УБС је

⁵⁵⁹ Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*, 58.

⁵⁶⁰ www.oecd.org/tax/transparency

завршио споразумом у коме се УБС сагласила да плати казну од 780 милиона долара.⁵⁶¹ Овај случај је потенцирао слабост у наплати пореза у међународним трансакцијама. Због тога је Конгрес САД 2010. године усвојио одељке од 1471. до 1474. Закона о унутрашњим приходима (Internal Revenue Code) – тзв. Закон о извршењу пореских обавеза са рачуна страних финансијских институција FATCA (енг. Foreign Account Tax Compliance Act). Тиме је утврђена обавеза страних финансијских институција да директно обавештавају Службу унутрашњих прихода САД о финансијским рачунима⁵⁶² америчких држављана и о информацијама са рачуна страних правних лица чији значајни део (више од 10%) је у власништву америчких држављана од 2014. године.⁵⁶³

САД већ одавно користе стране финансијске институције да би дошле до података о њиховим пореским обвезницима. Програм о „квалификованим посредницима“ је започет 2001. године. Овај програм је усмерен ка приходима нерезидената САД који су остварени на територији САД. Стране финансијске институције пријављују исплате прихода који су остварени у САД, али су пренете офшор рачунима нерезидената САД. Када САД добије информације обрачунава порез по одбитку. Заузврат, стране финансијске институције добијају једноставније законске обавезе, лакше поступке о пореским изузецима или мање порезе по одбитку.⁵⁶⁴

FATCA прописује размену информација, порез по одбитку који плаћају стране финансијске институције које нису сагласне са разменом информација и веће казне за америчке пореске обвезнике који нису пријавили тачно властити доходак.⁵⁶⁵ Са овим механизмима, FATCA је ограничила могућности америчких држављана за међународну пореску утају.

Обавеза о обавештавању пореских органа и порез по одбитку су основни механизми за олакшавање наплате пореза. Порез по одбитку у земљи извора ограничава могућност за избегавање плаћања пореза. Порез се наплаћује пре него што порески обвезник добије новац. Са друге стране, обавештавање пореских органа које

⁵⁶¹ Joanna Heiberg, “FATCA: Toward a Multilateral Automatic Information Reporting Regime,” *Wash. & Lee Law Review* 69, no. 3 (2012): 1686.

⁵⁶² FATCA прописује да појам „Финансијски рачун“ обухвата: депозитни рачун, рачун о депоновању хартије од вредности, сваки приход од дуга или власништва у једној финансијској институцији, осим прихода од права који су регуларно трговани на берзи. Видети U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code Subtitle A (Income Taxes) Chapter 4 – Taxes to enforce Reporting on certain Foreign Accounts, section 1471 Withholdable payments to foreign financial institutions, Параграф. d (2).

⁵⁶³ Itai Grinberg, “The Battle Over Taxing Offshore Accounts,” *UCLA Law Review*, no. 304 (2012): 334.

⁵⁶⁴ Heiberg, “FATCA,” 1694.

⁵⁶⁵ Ibid., 1688.

обављају одређене категорије лица који нису порески обвезници у конкретној ситуацији обезбеђује алтернативни пут до информација које достављају порески обвезници пореским органима.⁵⁶⁶

FATCA захтева да сваки амерички држављанин који има страни рачун или средства у износу изнад 50 хиљада долара на крају године или износ изнад 150 хиљада долара у току године пријави те приходе Служби унутрашњих прихода. Ако амерички држављанин не испуни ову обавезу, почетна казна је 10 хиљада долара.⁵⁶⁷ Без обавезе обавештавања од стране трећег лица, порески органи САД не могу лако да утврде да ли конкретан порески обвезник има рачун у иностранству и да ли је пријавио тачни износ прихода. FATCA обезбеђује решење овог проблема.

FATCA захтева успостављање директног споразума између Службе унутрашњих прихода САД и страних финансијских институција. Надлежни органи САД сматрају да стране финансијске институције обављају своје обавезе по FATCA ако су потписале споразум којим финансијске институције су обавезане да:

- обезбеде информације о власницима рачуна да би се лакше утврдило да ли рачуни које води та финансијска институција су у власништву америчких држављана;
- поштују процедуре о верификацији и дужној пажњи које су прописане због идентификације рачуна америчких држављана у иностранству;
- обавесте надлежне органе САД један пут годишње о информацијама са финансијских рачуна;
- израчунају и задрже порез по одбитку од 30% сваке исплате од конкретне финансијске институције ка власницима рачуна или страним финансијским институцијама који нису прихватили FATCA;
- добију сагласност од власника рачуна ако правила резидентне земље финансијске институције не дозвољавају да финансијска институција пренесе информације надлежним органима САД. Ако власник рачуна не даје своју сагласност о преносу информације, финансијска институција има обавезу да затвори његов рачун у разумном временском периоду.⁵⁶⁸

⁵⁶⁶ Ibid., 1689.

⁵⁶⁷ Ibid., 1699.

⁵⁶⁸ U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code Subtitle A (Income Taxes) Chapter 4 – Taxes to enforce Reporting on certain Foreign Accounts, section 1471 Withholdable payments to foreign financial institutions, Параграф. b (1).

Стране финансијске институције имају избор између пореза по одбитку од 30% и размене информација о рачунима америчких држављана и правних лица. Да би приморале финансијске институције на примену FATCA, САД су прописале порез по одбитку на све исплате⁵⁶⁹ из САД страним финансијским институцијама које не спроводе овај закон. Порез по одбитку се наплаћује без обзира да ли је корисник исплате страна финансијска институција, амерички држављанин или неки резидент друге земље.⁵⁷⁰ Када једна финансијска институција има клијенте из различитих земаља, она има подстрек да прихвати FATCA јер ако не прихвати сви њени клијенти (и они који нису амерички порески обвезници) би били опорезовани порезом по одбитку од 30%.⁵⁷¹ Порез по одбитку од 30% је више превентивна мера која осигурава примену FATCA од страних финансијских институција. У ситуацијама када национални прописи једне земље не дозвољавају примену FATCA, финансијске институције те земље или ће прихватити FATCA или бити подвргнуте порезу од 30%. Због тога, финансијске институције прихватају да раде по правилима која се разликују од прописа земље у којој су основане што представља правни преседан.

Стране финансијске институције имају обавезу да доставе Служби унутрашњих прихода информације са финансијских рачуна америчких држављана. Споразумом између стране финансијске институције и надлежног органа САД утврђује се да страна финансијска институција има обавезу да обавести надлежне органе САД о: имену, адреси и ПИБ сваког власника рачуна који је држављанин САД (када постоји страног правно лице, име, адреса и ПИБ сваког физичког лица које је власник страног правног субјекта и држављанин САД), броју рачуна, салду рачуна, и укупним приходима и исплатама на том рачуну.⁵⁷² Ако национални прописи земље у којој су основане финансијске институције ограничавају размену ових информација, FATCA утврђује обавезу страних финансијских институција да траже изјаве о сагласности власника рачуна (који су амерички порески обвезници) за пренос информација Служби

⁵⁶⁹ Категорија исплата на које се утврђује порез по одбитку обухвата: сваку исплату камата, дивиденди, закупа, плата, премија, ануитета, компензација, исплата и других одредивих годишњих или периодичних добити, профита или прихода кад је САД земља извора и резултате продаје или другог располагања имовином на територији САД што може да створи камате или дивиденде. Видети U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code Subtitle A (Income Taxes) Chapter 4 – Taxes to enforce Reporting on certain Foreign Accounts, section 1473 Definitions, Параграф а (1).

⁵⁷⁰ Itai Grinberg, “Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA Open the Door?,” *Georgetown Law Faculty Publication*, Public Law Research Paper, no. 13–031 (2013): 8.

⁵⁷¹ Jensen, “How to Kill the Scapegoat,” 1850.

⁵⁷² U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code Subtitle A (Income Taxes) Chapter 4 – Taxes to enforce Reporting on certain Foreign Accounts, section 1471 Withholdable payments to foreign financial institutions, Параграф. с (1).

унутрашњих прихода. Ако власници рачуна одбију размену информација, стране финансијске институције имају обавезу да затворе рачуне америчких држављана.⁵⁷³

Када власник рачуна прихвати размену информација са Службом унутрашњих прихода, пренос информација са рачуна клијената финансијских институција није супротан националним прописима о заштити приватности и не ствара сукоб закона.

Ако страна финансијска институција прихвати FATCA склапањем споразума, порез по одбитку се примењује само на клијенте финансијских институција који нису сагласни да се њихови подаци шаљу Служби унутрашњих прихода.⁵⁷⁴ Али постоји неколико изузетака. FATCA се не примењује на исплате када је прималац исплате: страна влада, мања политичко-територијална јединица или агенција стране владе, међународна организација, страна централна банка, и остале категорије лица које су утврђене од стране Трезора САД као лица с ниским ризиком пореске утаје.⁵⁷⁵

Правно лице које није финансијска институција, је нефинансијско правно лице. FATCA прописује посебан режим за нефинансијска правна лица. Ако је нефинансијско правно лице корисник исплате из САД, а услови утврђени овим законом о нефинансијским правним лицима нису испуњени, страна финансијска институција која врши исплате има обавезу да израчуна порез од 30% по одбитку на такве исплате.

Порез по одбитку се не обрачунава ако: нефинансијско правно лице – корисник исплате достави страни финансијској институцији документе да није у власништву америчких држављана или ако обезбеди имена, адресе и ПИБ сваког власника који је амерички држављанин и страна финансијска институција нема разлога да сматра да су подаци правног лица нетачни. Постоји и допунски услов. Страна финансијска институција мора да обавести Секретара Трезора о добијеним документима и информацијама нефинансијског правног лица.⁵⁷⁶ Само ако су кумулативно испуњени ови услови страна нефинансијска правна лица су ослобођени од пореза по одбитку.

⁵⁷³ Roger S. Wise and Mary Burke Baker, "Next Phase of FATCA Guidance Arrives with Proposed Regulations and Announcement of Possible Intergovernmental Approach," *Journal of Investment Compliance* 13, no. 2 (2012): 27, doi:10.1108/15285811211238129.

⁵⁷⁴ Susan C. Morse, "Tax Compliance and Norm Formation Under High-Penalty Regimes," *Connecticut Law Review* 44, no. 3 (2012): 723.

⁵⁷⁵ U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code Subtitle A (Income Taxes) Chapter 4 – Taxes to enforce Reporting on certain Foreign Accounts, section 1471 Withholdable payments to foreign financial institutions, Параграф. f.

⁵⁷⁶ U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code Subtitle A (Income Taxes) Chapter 4 – Taxes to enforce Reporting on certain Foreign Accounts, section 1472 Withholdable payments to other foreign entities, Параграф. a.

Нефинансијска страна правна лица треба да пријаве ако амерички држављани(н) има(ју) значајни удео у власништву (изнад 10% од акција или права гласања) или ће бити опорезована порезом по одбитку. Порез по одбитку се наплаћује на дивиденде, камате и остале категорије пасивног дохотка са пореклом из САД, а од 2015. године опорезују се и капитални добици од средстава у САД која обезбеђују дивиденде и камате.⁵⁷⁷

Када америчко правно лице исплаћује дивиденде, камате или ауторске хонораре страним правним и физичким лицима, примаоци исплате морају добити сертификате о статусу примаоца прихода (Образац W-8BEN, сертификат о потврђивању статуса корисника прихода, и образац W-8BEN-E, сертификат о потврђивању статуса корисника прихода (правног лица), због утврђивања америчког пореза по одбитку. Ако корисник прихода није идентификован правилно, наплатиће се порез по одбитку од 30% чак и када је порез по одбитку нижи по уговору о избегавању двоструког опорезивања.⁵⁷⁸

Таксативно су утврђене категорије страних нефинансијских правних лица на које се не примењује FATCA. То су: акционарска друштва чијим се акцијама редовно тргује на берзи и њихова повезана правна лица, правна лица у власништву резидената који раде по принципу добре воље (*bona fide*), стране владе, мање политичко-територијалне јединице или агенције стране владе, међународне организације, стране централне банке, и остале категорије лица која су утврђена од стране Секретара Трезора САД као лица с ниским ризиком од пореске утаје.⁵⁷⁹

FATCA обезбеђује изузетак од пореза по одбитку на исплате и трансакције средстава које произлазе од правних уговора који су финансијске институције склопиле пре 1 јануара 2013. године или тзв. „дедине облигације“ (*grandfathered obligations*).⁵⁸⁰ Али, ако су дедине облигације подвргнуте значајнијим променама након 1 јануара 2013. године престаје право изузетка.

⁵⁷⁷ Wise and Baker, “Next Phase of FATCA Guidance Arrives with Proposed Regulations and Announcement of Possible Intergovernmental Approach,” 26.

⁵⁷⁸ Martin Karges, “How Fatca Will Affect Every Business Making Cross-Border Payment with The United States,” *World Wide Tax News*, August 2013, 17.

⁵⁷⁹ U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code Subtitle A (Income Taxes) Chapter 4 – Taxes to enforce Reporting on certain Foreign Accounts, section 1472 Withholdable payments to other foreign entities, Параграф. а.

⁵⁸⁰ Wise and Baker, “Next Phase of FATCA Guidance Arrives with Proposed Regulations and Announcement of Possible Intergovernmental Approach,” 35.

Примена FATCA се одвија у фазама. Финансијске институције 2014. и 2015. године (када шаљу Служби унутрашњих прихода информације из 2013. и 2014. године) треба да обезбеде само информације о имену, адреси, ПИБ и салду рачуна америчких држављана и правних лица која су у власништву америчких држављана. Обавештење о приходима пореских обвезника почиње 2016. године (слањем информације за 2015. годину), а обавештавање о свим трансакцијама повезаним са финансијским рачунима почиње 2017. године (у односу на информације из 2016. године).⁵⁸¹

И наплата пореза по одбитку ће бити у фазама. Порез по одбитку од 30% се обрачунава на дивиденде, камате, закупнине и ауторске хонораре из САД од 1. јула 2014. године, али овај исти порез ће се примењивати на трансакције са хартијама од вредности које носе камате или дивиденде са пореклом из САД од 1. јануара 2017. године.⁵⁸²

FATCA додатно условљава стране финансијске институције да наплаћују порез по одбитку на исплате прихода које су остварене у САД ако се исплате врше према финансијским институцијама које не спроводе FATCA – тзв. (“passthru payments”). Финансијске институције које примењују FATCA од 1. јануара 2017. године ће имати обавезу да наплаћују порез по одбитку и на бруто вредност исплата финансијским институцијама које нису прихватиле FATCA, а сврха исплате је приход или власништво средстава у САД. Финансијске институције у току 2015. и 2016. године имају само обавезу да пријаве бруто износе оваквих трансакција са финансијским институцијама које не примењују FATCA.⁵⁸³

3.1.1. Разлози зашто FATCA као унилатерална иницијатива- национални закон није добро решење

FATCA је национални закон који утврђује обавезе за финансијске институције основане у другим земљама. Неке земље штите право приватности банкарских информација. Правила FATCA су директан упад САД у правне системе других суверених земаља.

⁵⁸¹ Ibid., 26.

⁵⁸² Karges, “How Fatca Will Affect Every Business Making Cross-Border Payment with The United States”, 17.

⁵⁸³ Wise and Baker, “Next Phase of FATCA Guidance Arrives with Proposed Regulations and Announcement of Possible Intergovernmental Approach,” 26.

Са друге стране, примена FATCA изазива трошкове страним финансијским институцијама. Оне имају обавезу да наплате порез по одбитку или да обезбеде Служби унутрашњих прихода информације. САД приморавају стране финансијске институције да сnose трошкове за примену овог закона. Једини начин да једна финансијска институција не примењује FATCA је да не инвестира у САД. Ако само одбија или затвара рачуне америчких држављана, она ће и даље бити сматрана као институција која не примењује FATCA и одређене категорије прихода с америчким пореклом би биле опорезоване порезом по одбитку од 30%.⁵⁸⁴

Овај закон може да уплаши америчке пореске обвезнике и да они пренесу своје рачуне из великих страних финансијских институција у мале институције које нису присутне на америчком тржишту.⁵⁸⁵ Оваква потенцијална могућност ствара дисторзију тржишта капитала.

Тржиште капитала САД може да буде изложено и другим дисторзијама због FATCA. Правила тржишта капитала у САД су обезбеђивала нулти порез по одбитку на све приходе од хартија од вредности када је корисник прихода нерезидент САД.⁵⁸⁶ FATCA прописује порез по одбитку од 30%. Овакво стање може изазвати смањење инвестиција. Америчка правна пракса изазива додатне проблеме. Према америчком праву, међународни уговор има већу правну снагу ако ступи на снагу после одређеног закона, али закон има већу правну снагу у односу на међународни уговор ако ступи на снагу после њега. FATCA дерогира раније међународне уговоре у пореским стварима и ако стране финансијске институције не поштују FATCA биће наплаћен порез по одбитку од 30% на све њихове приходе на територији САД, без разлике да ли резидентна земља финансијске институције и САД имају важећи порески уговор који прописује ниже пореске стопе.⁵⁸⁷

Доношењем FATCA појавио се велики проблем америчких држављана који су резиденти неке друге земље. САД опорезује све своје држављане и не прихвата принцип резидентства у опорезивању. Пре FATCA то није било спорно, али сада овакав приступ може имати значајне последице. Амерички држављани, који су резиденти неке друге земље, поседују банкарске рачуне, полисе осигурања,

⁵⁸⁴ Heiberg, "FATCA," 1705.

⁵⁸⁵ Jensen, "How to Kill the Scapegoat," 1851.

⁵⁸⁶ Видети Morse, "Tax Compliance and Norm Formation Under High-Penalty Regimes," 725.

⁵⁸⁷ Heiberg, "FATCA," 1703.

инвестиције и имовину да би нормално функционисали у тој земљи.⁵⁸⁸ FATCA значајно може да повећа њихове пореске обавезе.

Финансијске институције треба да одреде и земљу резидентства клијената и њиховог држављанства. То узрокује додатне трошкове. Одређивање држављанства клијената финансијских институција је само од користи САД због тога што САД опорезује физичка лица по принципу држављанства. Дилема је да ли би САД требало да преиспитају своје опорезивање по принципу држављанства и да ли би коначно прихватиле принцип резидентства, као основни принцип за утврђивање пореских обавеза физичких лица?

3.1.2. Међудржавни споразуми о унапређењу међународне пореске сагласности и имплементацији FATCA

Било је јасно још пре почетка примене FATCA да САД неће моћи да спроведе овај закон унилатерално. FATCA захтева да стране финансијске институције директно обавештавају америчку Службу унутрашњих прихода о рачунима клијената (америчких држављана) и да наплаћују порез по одбитку на приходе са пореклом из САД. Спровођење FATCA узрокује кршење прописа о заштити података и банкарској тајности у земљама где су основане стране финансијске институције и ограничава њихов суверенитет.

Неке финансијске институције нашле су се у вакууму између двеју јурисдикција. Оне су морале изабрати између примене домаћих прописа и примене FATCA. Овакво стање је утицало на финансијске институције да започну иницијативу за укидање FATCA и да траже решење од националних влада како да спроведе FATCA а да не крше закон земаља у којима су основане.⁵⁸⁹ САД су биле свесне да FATCA има недостатке и због тога су промениле приступ од законског режима ка склапању међудржавних споразума. У том циљу САД су развиле и међувладине споразуме о аутоматској размени информација да би превазилазиле правне препреке и смањиле терет страних финансијских институција. Преокрет у приступу САД је изазвала чињеница да САД немају надлежност за надзор финансијских институција да би

⁵⁸⁸ Ibid., 1712.

⁵⁸⁹ Grinberg, "Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA Open the Door?," 9.

контролисале примену FATCA од стране финансијских институција у другим земљама.⁵⁹⁰

Секретар Трезора САД и министри финансија пет развијених европских земаља (Француска, Немачка, Италија, Шпанија и Уједињено Краљевство) су усвојили заједничку изјаву о међудржавном споразуму о примени FATCA 2012. године. Ова заједничка изјава је била директан резултат рада финансијских институција за проналажење алтернативног начина за примену FATCA, а да се не крше прописи других земаља. Изјава објашњава да FATCA као националан пропис САД, ствара многе проблеме и због препрека у националним прописима, неке стране финансијске институције не могу испунити захтеване услове које су поставиле САД.

Заједничка изјава са развијеним европским земљама је створила два механизма за спровођење FATCA. Први се примењује са земљама са којима САД имају међудржавни уговор и други механизам са осталим земљама. Први механизам утврђује обавезу финансијских институција друге земље уговорнице да обавештавају само националне пореске органе о рачунима америчких држављана. А национални органи те земље и САД аутоматски размењују информације. За разлику од FATCA, међудржавни споразум о имплементацији FATCA са европским развијеним земљама прописује реципрочну аутоматску размену информација. Због чињенице да финансијске институције прво обавештавају националне пореске органе, а касније национални порески органи размењују информације између себе, отклоњене су препреке које су раније представљале проблем за примену FATCA и избегнут је сукоб закона који се јавља када једна институција има обавезу о обавештавању према различитим земљама. Земље које су утврдиле ову заједничку изјаву додатно су се споразумеле да земље које склопе међудржавни споразум о примени FATCA не треба да затварају рачуне обвезника који нису прихватили примену FATCA и да наплаћују порез по одбитку на исплате према власницима рачуна и страним финансијским институцијама који нису прихватили FATCA.⁵⁹¹

САД и Швајцарска 2012. године су усвојиле другу заједничку изјаву с којом швајцарске финансијске институције директно достављају Служби унутрашњих

⁵⁹⁰ Morse, "Tax Compliance and Norm Formation Under High-Penalty Regimes," 733.

⁵⁹¹ U.S. Treasury Department, "Joint Statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom Regarding an Intergovernmental Approach to Improving International Tax Compliance and Implementing FATCA," 2012, 3.

прихода информације о рачунима америчких држављана.⁵⁹² Заједничком изјавом САД и Швајцарска су прописале спровођење FATCA на нереципрочној основи. Швајцарске финансијске институције обавештавају Службу унутрашњих прихода САД о рачунима америчких држављана који су прихватили FATCA, а шаљу Служби унутрашњих прихода само збирне податке о финансијским рачунима америчких држављана који нису прихватили FATCA.⁵⁹³ Служба унутрашњих прихода ради добијања детаљнијих информација о лицима чије су финансијске информације исказане у збирним износима, може поднети захтев за размену информација Швајцарској.⁵⁹⁴ Оваква заједничка изјава истога дана је закључена и са Јапаном.⁵⁹⁵

Тако су САД развиле две врсте међудржавних споразума за имплементацију FATCA. По првој верзији споразума, надлежни органи друге земље аутоматски достављају Служби унутрашњих прихода информације, а по другој верзији споразума, стране финансијске институције директно шаљу Служби унутрашњих прихода информације, а да то не представља кршење националних правних прописа друге земље уговорнице.

Споразум о унапређењу међународне пореске сагласности и имплементацији FATCA између надлежних државних органа прописује аутоматску размену информација између САД и друге земље уговорнице једном годишње. САД су израдиле Модел споразума о реципрочној размени информација (обе земље уговорнице, САД и друга земља која је прихватила FATCA, шаљу и примају информације о финансијским рачунима њихових резидентних пореских обвезника) и Модел о размени информација у једном правцу (само САД добијају информације о рачунима америчких држављана у другој земљи уговорници). Земља уговорница шаље информације о: имену, адреси, америчком ПИБ-у⁵⁹⁶ сваког држављанина који има рачун у тој земљи уговорници и ПИБ америчких држављана-власника нефинансијског правног лица регистрованог у другој земљи уговорници; броју рачуна, имену и идентификационом броју финансијске институције друге земље уговорнице која води

⁵⁹² U.S. Treasury Department, „Joint Statement From the United States and Switzerland Regarding a Framework for Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA“, 2012.

⁵⁹³ Grinberg, „Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA Open the Door?“, 13–14.

⁵⁹⁴ Grinberg, „The Battle Over Taxing Offshore Accounts,“ 338.

⁵⁹⁵ U.S. Treasury Department, „Joint Statement From the United States and Japan Regarding a Framework for Intergovernmental Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA and Improve International Tax Compliance“, 2012.

⁵⁹⁶ Земље уговорнице имају обавезу да скупљају ПИБ резидената друге земље уговорнице које већ имају рачуне у моменту кад је споразум ступио на стану од 2017. године.

рачуне о којима се размењују информације; салду рачуна на крају календарске године или ако је рачун затворен у току године, салдо рачуна пред затворање; бруто износу прихода који је примљен на рачуну.⁵⁹⁷ САД има обавезу да шаље другој земљи информације о: имену, адреси, ПИБ резидента земље уговорнице који има рачун у САД; броју рачуна; имену и идентификационом броју финансијске институције САД; и бруто износу прихода које је примљен на рачуну из САД.⁵⁹⁸

Модел споразума омогућује земљи уговорници да не размењују информације о свим категоријама након ступања на снагу споразума. Такве обавезе земље би имале од 2016. године. Са друге стране, САД има обавезу након ступања на снагу споразума да размењује информације о свим категоријама.⁵⁹⁹ Земље уговорнице ће размењивати информације у року од девет месеца по протеклу године за коју се размењују информације.

САД и земља уговорница имају обавезу да закључе споразум којим би регулисале поступке о аутоматској размени информација и правила о примени споразума. Након ступања на снагу споразума, надлежни органи уговорних страна ће поднети писмено обавештење другој уговорној страни којим би изразиле сагласност да друга уговорна страна обезбеђује заштиту поверљивости информација у пореским стварима и потребне механизме за ефективну размену информација.⁶⁰⁰ Земље имају обавезу за прикупљање и размену информација од дана када је друга земља поднела писмено обавештење. Али САД користе своју политичку моћ и прописују један нестандардни изузетак. Ако је друга земља уговорница поднела писмено обавештење да је задовољна поверљивошћу информација и механизмима о размени информација у САД, али САД нису послале обавештење, друга земља има обавезу да прикупља и размењује информације од дана подношења писменог обавештавања.⁶⁰¹ Прецизније речено, САД неће достављати другој земљи уговорници информације о њеним резидентима, али друга земља има обавезу да шаље САД информације о рачунима америчких држављана.

⁵⁹⁷ U.S Department of the Treasury, *Agreement between the Government of the United States of America and the Government of [FATCA Partner] to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA*, Model 1A IGA Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC, 2014, чл. 2, ст. 2, т. а. Доступно на: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Reciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf>

⁵⁹⁸ Ibid., чл. 2, ст. 2, т. б.

⁵⁹⁹ Ibid., чл. 3, ст. 3.

⁶⁰⁰ Ibid., чл. 3, ст. 8.

⁶⁰¹ Ibid., чл. 3, ст. 9.

Иако је споразум између земаља, споразум утврђује и обавезе финансијских институција друге земље уговорнице. Финансијске институције морају да утврде да ли имају рачуне америчких држављана и једном годишње да шаљу информације о тим рачунима надлежним органима резидентне земље. Оне треба да обавесте надлежне органе резидентне земље и о имену сваке финансијске институције којој су извршиле исплате и укупном износу исплате у 2015. и 2016. године.⁶⁰² Надлежан орган земље уговорнице ће обавестити надлежни орган друге земље уговорнице када сматра да финансијска институција друге земље уговорнице не поштује правила споразума о размени информација. Надлежни орган друге земље уговорнице, применом домаћих прописа, покушаће да реши конкретну ситуацију. Када друга земља која је закључила споразум о имплементацији FATCA не може да реши несаслађаност резидентне финансијске институције након 18 месеци од обавештавања надлежних органа САД, САД ће сматрати да та институција не примењује FATCA споразум.⁶⁰³

Трезор САД је утврдио и другу верзију споразума о сарадњи због олакшања имплементације FATCA⁶⁰⁴ којом стране финансијске институције директно и аутоматски размењују информације са надлежним органима САД. Стране финансијске институције имају обавезу да се региструју на сајту Службе унутрашњих прихода и да испуне услове прописане споразумом.

Стране финансијске институције захтевају од власника рачуна који су порески обвезници САД да дају сагласност да се њихови подаци шаљу надлежним органима САД. Истовремено финансијске институције их обавештавају да ако не дају сагласност, збирне информације о рачуну биће послане Служби унутрашњих прихода. То може да буде разлог да Служба унутрашњих прихода поднесе групне захтеве о специфичним информацијама. Финансијске институције морају доставити захтеване информације надлежним националним пореским органима који касније шаљу Служби унутрашњих прихода захтеване информације.⁶⁰⁵ Надлежни порески органи земље уговорнице треба да обезбеде информације у року од шест месеци од пријема захтева.

Када финансијска институција отвара нови рачун америчким држављанима мора да услови отварање рачуна са сагласношћу о достављању података Служби

⁶⁰² Ibid., чл. 4, ст. 1.

⁶⁰³ Ibid., чл. 5, ст. 2, т. Б.

⁶⁰⁴ U.S Department of the Treasury, *Agreement between the Government of the United States of America and the Government of [FATCA Partner] for Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA*, Model 2 IGA, 2014. Доступно на: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

⁶⁰⁵ Ibid., чл. 2, ст. 1, т. Б, подт. I.

унутрашњих прихода. Стране финансијске институције немају обавезу да обавесте надлежне органе САД о рачунима власника- физичких лица чији укупно салдо са свих рачуна у тој финансијској институцији не прелази 50 хиљада долара.⁶⁰⁶ Стране финансијске институције могу саме одабрати да размењују информације о свим рачунима. САД детаљно утврђују о којим страним рачунима стране финансијске институције имају обавезу обавештавања посебним анексима.⁶⁰⁷ Прописана су различита правила о постојећим рачунима и новим рачунима. Такође, обавезе обавештавања о рачунима физичких лица и рачунима правних субјеката нису исте.

Надлежан орган САД ће обавестити надлежан орган матичне земље финансијске институције ако одређена финансијска институција не поштује правила споразума о сарадњи због олакшања имплементације FATCA. За разлику од споразума о имплементацији FATCA између државних органа, надлежни органи те друге земље немају обавезу да покушају решити конкретну ситуацију. Ако проблем примене FATCA са финансијском институцијом постоји и након 12 месеци од обавештавања надлежних органа, САД ће сматрати да је та институција одустала од FATCA споразума.⁶⁰⁸

И FATCA и споразуми о имплементацији FATCA између САД и других земаља отворено штите америчке интересе. Чак и у споразумима о реципрочној аутоматској размени информација, САД не одустаје од привилегованог положаја. Друге земље треба да обезбеде информације о салду рачуна америчких држављана и свим приходима које су остварили преко финансијских рачуна, али САД имају обавезу само да обезбеде информације о каматама и дивидендама које су страни порески обвезници остварили у САД и немају такву обавезу у односу на обавештавање о салду рачуна резидената других земаља уговорница.⁶⁰⁹

Порез по одбитку који прописује FATCA је почео да се примењује од 1 јула 2014. године. Трезор САД није имао ни времена ни ресурса да склопи споразум о имплементацији FATCA са свим заинтересованим земљама и због тога су приоритет

⁶⁰⁶ U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code Subtitle A (Income Taxes) Chapter 4 – Taxes to enforce Reporting on certain Foreign Accounts, section 1471 Withholdable payments to foreign financial institutions, Параграф. D(1)(b).

⁶⁰⁷ U.S Department of the Treasury, Annex I, Due Diligence Obligations for Identifying and Reporting on U.S. Accounts and on Payments to Certain Nonparticipating Financial Institutions, 2014. Постоје прикладни анекси оба модел споразума. Доступно на: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

⁶⁰⁸ Ibid., чл. 4, ст. 2.

⁶⁰⁹ Grinberg, “Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA Open the Door?,” 12–13.

били споразуми с развијеним земљама и финансијским центрима.⁶¹⁰ Оваква ситуација опет поставља земље у развоју у неповољан положај, а финансијске институције земаља у развоју ће имати највеће трошкове због примене FATCA.

3.2. Иницијатива Швајцарске за склапање споразума у области опорезивања

Швајцарска банкарска тајност је добила глобални значај због неутралности и стабилности швајцарског финансијског система. Концепт банкарске тајности је постао предуслов пореске утаје и због тога развијене земље и међународне организације су започеле са многим иницијативама за сузбијање пореске утаје и укидање банкарске тајности. Након најава ЕУ да планира да измени Директиву о опорезивању прихода од штедње у облику камате како би ограничила неке пропусте Директиве (која исто тако прописује аутоматску размену информација), Швајцарска је постала свесна могућности да аутоматска размена информација може угрозити швајцарску банкарску индустрију. Да би зауставила аутоматску размену пореских информација, Швајцарска је почела сопствену кампању о успостављању анонимног пореза по одбитку и заустављање развоја аутоматске размене информација.

Удружење швајцарских банкара 2009. године је објавило предлог споразума о сарадњи у области опорезивања, тзв. Пројект Рубик, на основу кога би резиденти других земаља уговорница, који имају рачуне у Швајцарској, измирили пореске обавезе према резидентним земљама и сачували тајност банкарских рачуна.⁶¹¹ Швајцарски предлог уместо аутоматске размене информација, прописује да швајцарске финансијске институције наплаћују порез по одбитку. Заузврат, приход за који је плаћен порез по одбитку није подвргнут другим пореским обавезама, а није нарушена ни финансијска приватност пореског обвезника.⁶¹² Власници рачуна више неће моћи да избегавају плаћање пореза на приходе из Швајцарске. Овим режимом швајцарске финансијске институције гарантују да ће тачно утврдити идентитет и националност њихових клијената и наплатити резидентне порезе.

⁶¹⁰ Ibid., 58.

⁶¹¹ Jensen, "How to Kill the Scapegoat," 1852.

⁶¹² Luzius U. Cavelti, "Automatic Information Exchange Versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation," *World Tax Journal*, no. June 2013 (2013): 175.

Швајцарске финансијске институције наплаћују порез по одбитку ради регулисања пореских обавеза резидената других земаља уговорница који имају финансијске рачуне у Швајцарској, а друге земље уговорнице добијају износ наплаћених пореза у Швајцарској без откривања идентитета пореских обвезника. Анонимни порез по одбитку замењује аутоматску размену информација штитећи приватност власника финансијских рачуна.⁶¹³ Приватност и тајност банкарских послова у Швајцарској имају велику традицију и битна су карактеристика швајцарског финансијског система. Швајцарска је понудила неколицини развијених земаља да закључе споразуме о сарадњи у области опорезивања (Рубик споразум) на билатералној основи, као инструмент узајамне правне помоћи, и тако спречи ширење аутоматске размене информација.

Швајцарска контролише скоро 30% светског офшор капитала.⁶¹⁴ Рубик споразуми су начин како да Швајцарска задржи свој део у глобалном финансијском тржишту. Удружење швајцарских банака је проценило да трошкови свих швајцарских финансијских институција за спровођење Рубик споразума би били од 300 до 500 милиона швајцарских франака.⁶¹⁵ То није мала сума, али швајцарска финансијска индустрија је спремна да плати овај износ да би задржала свој положај у глобалном финансијском систему и заштитила приватност својих клијената.

Велика Британија и Немачка су закључиле споразуме са Швајцарском о анонимном порезу по одбитку и одустале су од примене аутоматске размене информација 2011. године.⁶¹⁶ Сличан споразум су склопили Швајцарска и Аустрија априла 2012. године. Италија, Грчка и Белгија преговарају о склапању Рубик споразума.

Горњи дом Немачке (Bundesrat) није прихватио Рубик споразум између Немачке и Швајцарске због несагласности споразума са немачким међународним обавезама и националном политиком.⁶¹⁷ И поред бројних објашњења немачке одлуке, највећи разлог је то што је Швајцарска укинула банкарску тајност у односу на САД 2012. године склапањем FATCA споразума. Значај Немачке у ЕУ и њено одбијање ратификације су утицали на промену мишљења других европских земаља.⁶¹⁸

⁶¹³ Grinberg, "The Battle Over Taxing Offshore Accounts," 339.

⁶¹⁴ Grinberg, "Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA Open the Door?," 3.

⁶¹⁵ Grinberg, "The Battle Over Taxing Offshore Accounts," 353.

⁶¹⁶ Ibid., 311.

⁶¹⁷ Tracy A. Kaye, "Innovations in the War on Tax Evasion," *BYU Law Review*, 2014, 403.

⁶¹⁸ Grinberg, "Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA Open the Door?," 16.

Споразуми Швајцарске са Великом Британијом и Аустријом су ступили на снагу 1 јануара 2013. године.

У овом делу докторске дисертације анализираћемо Рубик споразум између Велике Британије и Швајцарске. Овај споразум има велики значај због тога што су у Швајцарској лоцирани више од 25% светских офшор рачуна, а још око 25% офшор рачуна у свету су лоцирани у Великој Британији и њеним зависним територијама.⁶¹⁹

Још у првом члану је објашњено да је циљ споразума обезбеђење билатералне сарадње између уговорних страна да би се ефективно опорезовала одређена лица у Великој Британији. Уговорне стране сматрају да су закључењем споразума обезбедиле сарадњу која је у односу на опорезивање дохотка и добитка од финансијских средстава еквивалентна склапању споразума о аутоматској размени информација о физичким лицима.⁶²⁰ Рубик споразум користи пореску сарадњу само за наплату прихода, а не и за сузбијање штетних пореских пракси.

Лица на која се примењује овој споразум су физичка лица која су резиденти Велике Британије и: имају уговор са неком швајцарском финансијском институцијом; власници су рачуна или корисници финансијских средстава у швајцарским финансијским институцијама, или су крајњи корисници швајцарских правних лица који не обављају трговинску или производну делатност или неку другу пословну активност.⁶²¹ Ако физичко лице има адресу у Великој Британији, то лице је резидент Велике Британије по правилима овог споразума.⁶²² Правна лица основана у Великој Британији су корисници средстава и подвргнута су опорезивању само у изузетним случајевима.

Швајцарске финансијске институције имају обавезу да утврде идентитет и резидентство физичких лица који су њихови клијенти, лица која имају рачуне у конкретним швајцарским финансијским институцијама, а резиденти су Велике Британије и треба да прикупе све битне информације (име, датум рођења, адреса физичких лица) о њима. Швајцарске финансијске институције по споразуму су: швајцарске банке, дилери хартијама од вредности који раде по швајцарским прописима, физичка и правна лица која су резиденти или основана у Швајцарској,

⁶¹⁹ Grinberg, "The Battle Over Taxing Offshore Accounts," 310.

⁶²⁰ Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation, чл. 1

⁶²¹ Ibid., Чл. 2, ст. 1, т. X.

⁶²² Ibid., Чл. 3, ст. 1.

партнерства и сталне пословне јединице страних компанија, који примају, управљају, инвестирају или преносе средстава трећим лицима или врше или обезбеђују исплате прихода или добитка трећим лицима.⁶²³ Дефиниција је прилично широка и обухвата скоро сва лица која раде са финансијским средствима, али не обухвата фондације и трустове, облике организација које се врло често користе за избегавање плаћања пореза. Ово је једна од највећих слабости Рубик споразума.

Рубик споразум прописује механизам за регулисање статуса прихода пре ступања на снагу споразума применом једнократног пореза по одбитку и порезом по одбитку на инвестиционе приходе који омогућује да порески приходи, остварени након ступања на снагу споразума, буду опорезовани без откривања идентитета пореских обвезника.

3.2.1 Режим споразума о опорезивању прихода пре ступања на снагу Рубик споразума

Физичка лица која имају финансијске рачуне у Швајцарској пре ступања споразума на снагу имају избор између наплате једнократног анонимног пореза или да дају овлашћење швајцарским финансијским институцијама да открију и шаљу њихове податке пореским органима у њиховим резидентним земљама.⁶²⁴ Физичко лице је имало обавезу да писмено обавести швајцарску финансијску институцију која води његове рачуне шта је изабрало до 31 маја 2013. године – у року од пет месеци од дана када је споразум ступио на снагу.

Номинална пореска стопа једнократног пореза је 34%,⁶²⁵ али ефективно оптерећење је од 19% до 34% у зависности од тога колико дуго су средства била на рачуну у швајцарским финансијским институцијама.⁶²⁶ Швајцарске финансијске институције које воде рачуне британских резидената наплаћују једнократни порез у стерлинзима и преносе наплаћене порезе швајцарским пореским органима. Швајцарски порески органи преносе наплаћени износ пореза британским пореским органима. Исплате из швајцарских финансијских институција ка швајцарским пореским органима и од швајцарских пореских органа ка британским надлежним органима се обављају у

⁶²³ Ibid., Чл. 2, ст. 1, т. Е.

⁶²⁴ Ibid., Чл. 5, ст. 1.

⁶²⁵ Ibid., Чл. 9 ст. 2

⁶²⁶ Seer, "Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters.", 75.

12 рата.⁶²⁷ Након обрачунавања једнократног пореза по одбитку, швајцарска финансијска институција која води рачуне конкретног лица издаје сертификат којим се потврђује да то лице нема неплаћене пореске обавезе према Великој Британији у односу на конкретна средства и приходе из Швајцарске.⁶²⁸ Резидент Велике Британије после плаћања једнократног пореза нема друге пореске обавезе на та средства.⁶²⁹ Сертификат регулише само пореске обавезе које су требале настати пре ступања на снагу споразума.

Једнократним порезом се опорезују средства британских пореских обвезника у Швајцарској од 31. децембра 2010. године. Одређени датум (31. децембар 2010. године) је утврђен да би се ограничило искоришћавање једнократног пореза по одбитку од стране резидената Велике Британије који имају рачуне у другим јурисдикцијама.⁶³⁰

Друга алтернатива је пренос података о британским власницима рачуна у швајцарским финансијским институцијама. Када физичко лице даје писмено овлашћење швајцарској финансијској институцији која води његове рачуне, да открије његове податке пореским органима онда се не обрачунава једнократни порез. Швајцарске финансијске институције шаљу швајцарским пореским органима информације о:

- имену, датуму рођења и адреси лица- власника рачуна у Швајцарској;
- ПИБ-у лица у Великој Британији;
- називу и адреси швајцарске финансијске институције која води рачуне обвезника;
- броју рачуна физичког лица;
- салду рачуна на дан 31. децембар за сваку годину (шаљу се подаци за године од 31. децембра 2002. године до дана када је споразум ступио на снагу).⁶³¹

Швајцарски порески органи преносе британским пореским органима ове информације једном месечно. Британски порески органи могу захтевати додатне информације због

⁶²⁷ Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation, чл. 9 ст. 5.

⁶²⁸ Ibid., чл. 9 ст. 7.

⁶²⁹ Као средства се сматрају све врсте предмета са којима може управљати финансијска институција осим предмета депонованих у сефовима, некретнина, покретних ствари, и неких уговора осигурања. Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*, 145.

⁶³⁰ Seer, "Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters," 75.

⁶³¹ Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation, чл. 10, ст. 1.

разјашњавања случајева када идентитет лица о коме су размењене информације не може да се утврди из информација добијених аутоматским путем.⁶³²

Када физичко лице обавести швајцарску финансијску институцију да прихвата једнократни порез без откривања његовог идентитета, али нема довољно средстава на рачуну да би финансијска институција наплатила порез, има право на продужетак рока за плаћање пореза за осам недеља. Ако физичко лице не плати паушални порез и након продужетка рока, швајцарска финансијска институција шаље швајцарским пореским органима информације о власнику рачуна као да је он сам то одобрио.⁶³³ У овом случају, аутоматска размена информација се користи као превентивна мера која обезбеђује наплату једнократног пореза.

Рубик споразум прописује и трећу алтернативу коју имају британски резиденти–власници рачуна у швајцарским финансијским институцијама. Резидентима Велике Британије је омогућено да пренесу своје швајцарске рачуне у иностранство пре 31. маја 2013. године и тиме да избегну и једнократни порез и откривање информација о њиховим рачунима. Да би ублажила овакву ситуацију, Швајцарска је гарантовала 500 милиона швајцарских франака Великој Британији у првој години од примене споразума.⁶³⁴ Швајцарске финансијске институције након 25 дана од ступања на снагу споразума су исплатиле 500 милиона швајцарских франака швајцарским пореским органима. Швајцарски порески органи су требали послати британским пореским органима ову суму у року од једног месеца од ступања на снагу споразума.⁶³⁵ Овај износ је нека врста авансне исплате и доказ да је Швајцарска озбиљна у односу на примену споразума. Швајцарска може почети са повратом аванса када износ једнократног пореза који је добила Велика Британија надмаши 1300 милиона швајцарских франака.⁶³⁶

Швајцарска обавештава Велику Британију где су британски порески обвезници пренели највише финансијских средстава. Британија је добила листу од 10 земаља где су британски резиденти пренели највише средстава из Швајцарске и број њихових резидената који су пренели своја средства у ових десет јурисдикција, али неће добити

⁶³² Ibid., чл. 10, ст. 4.

⁶³³ Ibid., чл. 13.

⁶³⁴ Grinberg, "The Battle Over Taxing Offshore Accounts," 342.

⁶³⁵ Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation, чл. 17, ст. 2.

⁶³⁶ Ibid., чл. 17, ст. 3.

информације о идентификацији тих резидената.⁶³⁷ Рубик споразум обезбеђује приватност клијената швајцарских финансијских институција који су пренели њихова средства у друге земље, али подстиче другу уговорну страну (Велику Британију) да изврше притисак на јурисдикције где су њихови резиденти пренели своја средства да наплате порез по одбитку.⁶³⁸ Тако се шири швајцарски приступ у међународној пореској сарадњи.

3.2.2. Порез по одбитку на инвестиционе приходе и капиталне добитке без откривања идентитета пореског обвезника

Физичка лица – британски порески обвезници који остварују приходе користећи рачуне у швајцарским финансијским институцијама након ступања на снагу Рубик споразума између Швајцарске и Велике Британије, исто тако могу бирати између плаћања пореза по одбитку и аутоматске размене информација између земаља уговорница.

Порез по одбитку се наплаћује на одређене категорије инвестиционих прихода - камате, дивиденде, капиталне добитке и друге приходе од инвестиција. Пореске стопе пореза по одбитку одговарају пореским стопама за исте категорије дохотка у Великој Британији. Пореске стопе за порез по одбитку су:

- за камате и друге приходе 48% (од почетка 2013. године до 5. априла 2013. године) и 43% (од 6. априла 2013. године и на даље);
- за дивиденде 40% (од почетка 2013. године до 5. априла 2013. године) и 35% (од 6. априла 2013. године и на даље);
- за капиталне добитке 27%.⁶³⁹

Прописан је посебан режим за британске резиденте који немају домицил (боравиште) у Великој Британији. Физичка лица која немају домицил у Великој Британији су само подвргнута опорезивању када је приход пореклом из Велике Британије или приходи или добици су исплаћени физичким лицима у Великој Британији. Порез по одбитку у овим случајевима се наплаћује по стопама од:

⁶³⁷ Ibid., Чл. 18.

⁶³⁸ Grinberg, "The Battle Over Taxing Offshore Accounts," 342.

⁶³⁹ Federal Department of Finance, Swiss Federal Tax Administration, "Guidance on the Agreements on Cooperation in the Area of Taxation with Other States and the Federal International Withholding Tax Act (IWTA) Levying of Final Withholding Tax and Voluntary Disclosure," 27.

- 50% (од почетка 2013. године до 5. априла 2013. године) и 45% (од 6. априла 2013. године и на даље) за камате и друге приходе
- 42,5% (од почетка 2013. године до 5. априла 2013. године) и 37,5% (од 6. априла 2013. године и на даље)
- 28% за капиталне добитке.⁶⁴⁰

Утврђени порез по одбитку се умањује за обрачунати износ пореза по одбитку по Директиви ЕУ о опорезивању прихода од штедње у облику камате.⁶⁴¹ Порез по одбитку по Директиви је 35%, па се порез по Рубик споразуму плаћа само на разлику.

Споразум прописује пореске стопе пореза по одбитку за различите категорије прихода. Порески органи Велике Британије обавештавају швајцарске пореске органе када су најављене или обављене промене пореских стопа прихода који су обухваћени споразумом. Ако након потписивања споразума са Швајцарском, Велика Британија измени највише националне пореске стопе о одређеним категоријама дохотка, пореске стопе утврђене споразумом се смањују/увећавају за исти број процената колико су промењене британске пореске стопе осим ако швајцарски порески органи не одлуче да не мењају пореске стопе по којима наплаћују порез по одбитку.⁶⁴² Тиме Швајцарска има задњу реч како ће бити опорезовани резиденти других земаља. Јасно је да Швајцарска неће искористити ову могућност према развијеним земљама. Са друге стране, ако споразуми о порезу по одбитку без откривања идентитета пореског обвезника постану широко прихваћени механизам, оваква одредба је потенцијална опасност за порески суверенитет независних земаља.⁶⁴³

Прописана је могућност престанка споразума ако Швајцарска не прилагоди пореске стопе пореза по одбитку. Велика Британија има право да захтева престанак важности споразума у року од шест месеци од када је дознала одлуку Швајцарске.⁶⁴⁴ Дилема која се поставља је да ли би Швајцарска допустила овакву могућност и мањим земљама које немају велику политичку и економску снагу? Мишљења смо да ће одговор бити негативан.

⁶⁴⁰ Ibid., 54.

⁶⁴¹ Швајцарска је прихватила ову директиву склапањем посебног споразума са Европском унијом.

⁶⁴² Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation, чл. 20, ст. 1.

⁶⁴³ Grinberg, "The Battle Over Taxing Offshore Accounts," 361.

⁶⁴⁴ Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation, чл. 44, ст. 4.

Када швајцарске финансијске институције обрачунају порез по одбитку престају све остале обавезе физичких лица повезане са приходима и добицима на рачунима у швајцарским финансијским институцијама према британским пореским органима (камате, казне, таксе).⁶⁴⁵ Након обрачунавања пореза по одбитку, швајцарске финансијске институције дају физичким лицима сертификат о плаћеном порезу. Сертификат је доказ да је порески обвезник Велике Британије измирио све пореске обавезе.⁶⁴⁶

Порез по одбитку се обрачунава у стерлинзима. Швајцарске финансијске институције наплаћују порез по одбитку у времену остварења прихода и преносе швајцарским пореским органима наплаћене порезе у року од два месеца по протеклу календарске године.⁶⁴⁷ Швајцарски порески органи преносе британским пореским органима наплаћене порезе по одбитку у року од три месеца по протеклу календарске године.⁶⁴⁸

Када физичка лица резиденти Велике Британије дају швајцарским финансијским институцијама овлашћење о размени информација са надлежним органима Велике Британије, швајцарске финансијске институције ће доставити информације о оствареним приходима и капиталним добицима и неће наплатити порез по одбитку тим физичким лицима.⁶⁴⁹

Швајцарске финансијске институције шаљу швајцарским пореским органима следеће информације:

- име, датум рођења и адресу лица;
- ПИБ лица у Великој Британији;
- назив и адресу швајцарске финансијске институције која води рачуне обвезника;
- број рачуна физичког лица;
- порески период у коме су остварени приходи;
- за физичка лица која имају домицил у Великој Британији потребне су информације о укупном износу прихода и укупном износу капиталних добитака и губитака;

⁶⁴⁵ Ibid., чл. 19, ст. 5.

⁶⁴⁶ Ibid., чл. 30.

⁶⁴⁷ Ibid., чл. 29, ст. 2.

⁶⁴⁸ Ibid., чл. 29, ст. 3.

⁶⁴⁹ Ibid., чл. 22, ст. 1 и 2.

- за физичка лица која немају домицил у Великој Британији потребне су информације о укупном износу прихода, капиталних добитака или исплата пореклом из Велике Британије.⁶⁵⁰

Када физичко лице преноси финансијска средства са рачуна у једној швајцарској финансијској институцији у другу швајцарску финансијску институцију, прва финансијска институција треба да достави другој финансијској институцији све потребне податке да би друга институција могла да примени споразум између Швајцарске и Велике Британије.⁶⁵¹

Швајцарске финансијске институције преносе швајцарским пореским органима добровољно дате информације о физичким лицима- пореским обвезницима Велике Британије у року од три месеца по протеклу календарске године. Те исте информације морају бити аутоматски достављене британским пореским органима у року од шест месеца по протеклу календарске године.⁶⁵² Рубик споразумом су утврђени прецизни рокови за спровођење пореске сарадње између уговорних страна.

Осим аутоматске размене информација, Рубик споразум регулише и размену информација на захтев. Велика Британија може послати захтев за размену информација, а Швајцарска треба да обезбеди тражене информације ако су идентитет британског пореског обвезника и основ размене информација прописно утврђени.⁶⁵³

Захтев не мора садржати назив швајцарске финансијске институције у којој је рачун пореског обвезника, али треба да садржи: име, адресу, датум рођења, професију и друге битне информације о идентификацији пореског обвезника. Порески органи Велике Британије у самом захтеву потврђују да су испуњени услови о размени информација. Они могу тражити информације о пореским периодима десет година пре подношења захтева.⁶⁵⁴

Овај споразум садржи и правила о заштити права пореских обвезника. Порески органи Велике Британије могу обавестити пореског обвезника пре слања захтева, осим ако постоји оправдана сумња да то може ограничити могућности утврђавања и наплате пореза.⁶⁵⁵ Са друге стране, швајцарски порески органи обавештавају британске пореске обвезнике пре него што информације о њима буду послате. Британски порески

⁶⁵⁰ Ibid., чл. 22, ст. 3.

⁶⁵¹ Ibid., чл. 31.

⁶⁵² Ibid., чл. 29, ст. 4.

⁶⁵³ Ibid., чл. 32, ст. 1.

⁶⁵⁴ Ibid., чл. 32, ст. 5.

⁶⁵⁵ Ibid., чл. 32, ст. 4.

обвезници имају право интервенције у односу на размене информација по швајцарском праву.⁶⁵⁶

Велика Британија у прве три године од примене споразума може послати највише 500 захтева за размену информација. Овим споразумом је утврђен интересантан режим о размени информација на захтев. Након прве три године, заједничка комисија одређује годишњу квоту о броју размена информација на основу захтева за размену информација поднесених пре три године. Ако су британски порески органи поднели мање од 20% од максималног броја захтева, квота се не мења. Ако су британски порески органи поднели више од 20% од максималног броја захтева, примењује се следеће правило. Ако је више од две трећине укупног броја захтева било узрок утврђивања додатне пореске обавезе најмање у износу од 10 хиљада фунти, максималан број дозвољених захтева се увећава за 15% у тој години.⁶⁵⁷ Са друге стране, ако је мање од једне трећине од укупног броја поднесених захтева било узрок утврђивања додатне пореске обавезе најмање у износу од 10 хиљада фунти, максималан број дозвољених захтева се умањује за 15% у тој години.⁶⁵⁸ Захтеви о идентификацији рачуна или депозита се не узимају у обзир.

Број дозвољених размена информација директно зависи од успешности прихваћених захтева за размену информација у претходним годинама. На овај начин, повећава се пажња британских пореских органа када подносе захтев за размену информација. Ако захтев не резултира наплатом довољног износа додатног пореза, постоји опасност за смањење максималног броја захтева следећих година.

3.2.3. Карактеристике Рубик споразума између Швајцарске и Велике Британије

Рубик споразум детаљно уређује пореску сарадњу и прецизно прописује рокове за спровођење конкретних радњи. Швајцарска је постигла свој циљ и израдила је инструмент који успоставља еквивалентан режим у односу на аутоматску размену информација у пореским стварима. Рубик споразум омогућује наплату пореза резидентних земаља од стране швајцарских финансијских институција и аутоматски пренос наплаћеног пореза пореским органима резидентних земаља власника рачуна у Швајцарској. Предност Рубик споразума је то што ствара мале трошкове резидентним

⁶⁵⁶ Ibid., чл. 32, ст. 10.

⁶⁵⁷ Ibid., чл. 32, ст. 12, т. Б.

⁶⁵⁸ Ibid., чл. 32, ст. 12, т. Ц.

земљама пореских обвезника. Резидентне земље добијају наплаћени порез без додатних трошкова за наплату пореза. Овај режим је посебно користан земљама које су у кризи и немају капацитет да саме наплате порезе.

Са друге стране, овај споразум има неколико слабости. Овим споразумом нису обухваћене све категорије прихода. Примера ради, накнаде, зајмови и ауторски хонорари. Нису прописане ни услови о будућем проширењу обухвата споразума и због тога сматрамо да уговорне стране неће опорезовати по овом споразуму друге категорије прихода осим инвестиционих прихода.

Размена информација не примењује се на резиденте Велике Британије који су већ платили анонимни једнократни порез или порез по одбитку у Швајцарској.⁶⁵⁹ Банкарска тајност још није укинута у пореским стварима. Рубик споразуми ограничавају могућности пореских утајивача из земаља са којима је Швајцарска закључила овакве споразуме да имају рачун у швајцарским банкама и да избегавају плаћање пореза. Али порески утајивачи лако могу затворити рачуне у Швајцарској и пренети средства у друге јурисдикције. Порез по одбитку има исти ефекат као аутоматска размена када је у питању наплата пореза, али не постиже исти ефекат у области сузбијања пореске утаје.

Средства трустова и фондација нису обухваћена овим споразумом ако није идентификован корисник средстава.⁶⁶⁰ Када није одређено конкретно физичко лице- прималац прихода не постоји могућност примене механизма прописаних Рубик споразумом.

Влада Велике Британије је очекивала да прикупи између 4 и 7 милијарди фунти од примене Рубик споразума.⁶⁶¹ Прогнозе су биле да би Велика Британија, само за 2013. годину, добила 3,2 милијарди фунти из Швајцарске, али добила је само 800 милиона фунти.⁶⁶² То је само једна четвртина од очекиваног износа. Непријављена финансијска средства британских пореских обвезника у Швајцарској су од 40 до 125

⁶⁵⁹ Seer, "Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters," 77.

⁶⁶⁰ Federal Department of Finance, Swiss Federal Tax Administration, "Guidance on the Agreements on Cooperation in the Area of Taxation with Other States and the Federal International Withholding Tax Act (IWTA) Levying of Final Withholding Tax and Voluntary Disclosure," 17.

⁶⁶¹ Tax Justice Network, "The UK-Swiss Tax Agreement: Doom to Fail," 2011, 4.

⁶⁶² Raymond Doherty, "UK/Swiss tax deal flops", *Economia*, 23 January 2014. Доступно на: <http://economia.icaew.com/news/january-2014/swiss-tax-agreement-flops#sthash.GuMo68UG.dpuf>

милијарди фунти.⁶⁶³ Ако упоредимо овај износ са наплаћеним порезима, јасно је да Рубик споразум није испунио очекивања Велике Британије.

И аутоматска размена информација и анонимни порез по одбитку захтевају од финансијских институција да сарађују са државним органима ради наплате пореза у иностранству. Међутим, Рубик споразуми имају једну суштинску разлику у односу на аутоматску размену информација. Немају капацитет да постану глобално прихваћени стандарди. Швајцарске финансијске институције сваким наредним Рубик споразумом имају обавезе да примењују додатне пореске стопе за порез по одбитку резидентима других земаља уговорница (јер сваки Рубик споразум има посебне пореске стопе по којима се опорезују резиденти друге уговорне стране), а такви механизми стварају додатне трошкове финансијским институцијама. Неки аутори сматрају да финансијске институције не могу издржати овај режим ако Швајцарска закључи велики број споразума.⁶⁶⁴ Очекује се увећање притиска од стране швајцарских финансијских институција ако се мрежа ових уговора превише прошири.

Међутим, швајцарске финансијске институције имају и корист од Рубик споразума. Швајцарска од других уговорних страна добија обећања да надлежни органи других земаља неће куповати украдене информације из швајцарских банака и да ће престати са кривичним прогоном швајцарских финансијских институција и њихових запослених лица, који су оптужени да су вршили пореску утају пре склапања споразума. Швајцарска добија и право да њене финансијске институције раде на финансијским тржиштима других земаља уговорница под повлашћеним условима.

Рубик споразум је занимљива алтернатива споразумима о аутоматској размени информација. Неки аутори сматрају да је добро решење,⁶⁶⁵ а други да ствара пуно празнина и није прикладна замена аутоматској размени.⁶⁶⁶ Садашњи систем је компликован јер швајцарске финансијске институције наплаћују порез по различитим стопама које одговарају пореским стопама у резидентним земљама власника рачуна у Швајцарској. То чини порез по одбитку врло скупим и земље који имају слабије финансијске системе неће прихватити овај споразум. Данас, то није проблем за

⁶⁶³ Tax Justice Network, "The UK-Swiss Tax Agreement: Doom to Fail," 14.

⁶⁶⁴ Cavelti, "Automatic Information Exchange Versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation," 210.

⁶⁶⁵ Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*; Seer, "Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters".

⁶⁶⁶ Grinberg, "Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA Open the Door?"; Tax Justice Network, "The UK-Swiss Tax Agreement: Doom to Fail."

Швајцарску јер је закључила само два Рубик споразума (са Аустријом и Великом Британијом), али одредбе овог споразума нису погодне да Рубик споразуми постану глобални стандард. Поједностављено решење би, по неким мишљења било ако би швајцарске финансијске институције наплаћивале само пропорционални порез по одбитку на све приходе страних резидената.⁶⁶⁷ Такву алтернативу прописује Директива о опорезивању прихода од штедне у облику камате (пореска стопа 35%) и FATCA (пореска стопа 30%) и тако би постојала могућност да овај споразум постане глобално прихваћени инструмент узајамне правне помоћи.

Сматрамо да би најбоље решење би било стварање инструмента који спаја пропорционални порез по одбитку на све категорије прихода и аутоматску размену информација, али такав режим је најскупља алтернатива и његова примена је најтежа.

4. Глобални форум о транспарентности и размени информација у пореским стварима

Глобални форум о транспарентности и размени информација у пореским стварима (даље Глобални форум) је међународна организација формирана 2001. године под називом „Глобални форум о опорезивању“ као заједнички рад земаља чланица ОЕЦД и других земаља у области транспарентности и размене информација у пореским стварима. Глобални форум је реформисан 2009. године када добија нови задатак- промоцију стандарда о транспарентности и размени информација ради сузбијања банкарске тајности. Осим тога, Глобални форум од 2013. године ради на промоцији аутоматске размене информација као новог глобалног стандарда у пореским стварима.

Организациона структура Глобалног форума је састављена од неколико органа. То су: Пленум Глобалног форума, Управна група, Група за рецензије, Група за аутоматску размену информација и Секретаријат.

Пленум Глобалног форума чине земље чланице (129) и Европска унија заједно са 14 посматрача. Текуће чланство Глобалног форума обухвата све земље Г20 групе, земље чланице ОЕЦД, међународне финансијске центре и многе земље у развоју.

⁶⁶⁷ Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*, 149.

Радам Глобалног форума руководи Група за управљање која је састављена од 18 чланова и председника Групе за аутоматску размену. Група за управљање држи састанке три пута годишње и даје препоруке на састанцима Пленума.

Рецензије правног и институционалног система о транспарентности и размени информација и његове имплементације врши Група за рецензије која је састављена од 29 чланова Глобалног форума. Група за рецензије има састанке три или четири пута годишње на којима одобравају извештаје о обављеним рецензијама.

За разлику од осталих тела, група за аутоматску размену је добровољна и састављена је од чланица Глобалног форума које желе радити на аутоматској размени. Група за аутоматску размену има задатке да: предложи методологију по којој би се обављао надзор примене аутоматске размене; одреди који би критеријуми требали бити испуњени пре примене аутоматске размене у конкретним земљама (гаранције о поверљивости података и правилној употреби добијених информација); помогне земљама у развоју за развијање капацитета о примени аутоматске размене. Група је одржала своје прве састанке 2014. године и тренутно има 60 земаља чланица и 3 међународне организације.

Глобални форум има властити Секретаријат са седиштем у Центру ОЕЦД за пореску политику и администрацију. Службеници Секретаријата раде на обављењу рецензија, политици Глобалног форума и техничкој помоћи чланицама.⁶⁶⁸ Центар ОЕЦД за пореску политику и администрацију обезбеђује и техничку помоћ Глобалном форуму о транспарентности.⁶⁶⁹ Сматрамо да је то директан доказ да је Глобални форум зависан и контролисан од стране ОЕЦД и уопште није „глобалан“ у свом пословању него штити интересе развијених земаља.

Глобални форум је финансиран доприносима земаља чланица. Додатна средства су обезбеђена од добровољних донација и доприноса. Француска, Јапан, Церси, Индија и Одељење за међународни развој Велике Британије су дали добровољна средства. Буџет за 2014. годину је био око 3,7 милиона евра. Износ доприноса се одређује као комбинација фиксног дела од 15 300 евра и прогресивне таксе за јурисдикције чији БДП је виши од 35 милијарди долара.⁶⁷⁰

⁶⁶⁸ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, “Tax Transparency 2014: Report on Progress” (OECD, 2014), 19.

⁶⁶⁹ Abebe et al., “The United Nations’ Role in International Tax Policy A Research and Policy Brief for the Use of the NGO Committee on Financing for Development,” 23.

⁶⁷⁰ Ibid., 21.

4.1. Рад Глобалног форума о транспарентности и размени информација у пореским стварима

У почетку, у фокусу рада Глобалног форума била је промоција споразума о размени информација. Данас је Глобални форум водеће међународно тело које промовише и контролише примену стандарда о транспарентности и размени информација на захтев у пореским стварима у земљама чланицама.⁶⁷¹ Глобални форум је добио мандат од земаља чланица да обави рецензију спровођења стандарда о транспарентности и размени информација на захтев. Контрола имплементације стандарда о транспарентности и размени информација се обавља у две фазе. У првој фази се анализирају правни и институционални оквир о размени информација на захтев, а у другој фази се испитује примена размене информација. Након завршетка сваке фазе, израђују се извештаји о рецензији, а након спровођења обеју фаза рецензије, земље добијају финалне оцене. За сваку земљу се израђују по два извештаја о рецензији, осим ако није одлучено да се изради комбинован извештај који обухвата рецензије прве и друге фазе заједно. Рецензија оцењује сагласност сваке јурисдикције са стандардима о транспарентности и размени информација на захтев. Ефективност размене информација не зависи само од постојања инструмента узајамне правне помоћи закључених са другим земљама, него и од могућности националних пореских органа да приступе одређеним информацијама. Глобални форум оцењује: доступност информација, приступ надлежних органа конкретним информацијама и размену информација.

Извештаји садрже и препоруке о побољшању стања у анализираним јурисдикцијама. Ако земља не добије пролазне оцене у првој фази, Глобални форум не почиње израду извештаја о другој фази. Глобални форум до сада је утврдио да 12 јурисдикција имају озбиљне мане у правном и институционалном оквиру којим регулишу размене информација и неће започети са израдом извештаја о другој фази све док ове земље не спроведу препоруке Глобалног форума о превазилажењу недостатака. Када земље спроведу препоруке Глобалног форума у првој фази, могу захтевати допунски извештај којим би се утврдило да ли су добро примењене препоруке. Глобални форум продужује стратегију ОЕЦД о јавној објави имена земаља које не

⁶⁷¹ Wouters and Meuwissen, "Global Tax Governance," 13.

поступају по смерницама међународних организација. Тако угрожава углед одређених земаља и утиче да те земље предузму активности како би поступале по смерницама међународне организације.

Глобални форум до данас (11.12.2015) је донео: 97 извештаја о завршеној првој фази, 26 комбинованих извештаја, 59 извештаја о другој фази, 25 допунских извештаја.⁶⁷² Укупно је израдио 207 извештаја о рецензији и комплетирао је обе фазе за 80 јурисдикција. Извештаји о рецензији размене информација на захтев су били главна активност Глобалног форума од 2009. године.

Глобални форум 2013. године је објавио у Џакарти да планира нову рунду рецензија чим се заврше већ започете рецензије о примени стандарда о транспарентности и размени информација на захтев. Група за рецензије је требало да прилагоди критеријуме новим околностима у области међународне пореске сарадње. Нова рунда рецензија би почела 2016. године.⁶⁷³ Следећа рунда рецензија ће бити фокусирана на информације о крајњим корисницима и приступу пореских органа овим информацијама. Обезбеђење информација о крајњим корисницима прихода је приоритет земаља и међународних организација. Недостатак информација о идентитету лица која контролишу правне субјекте омогућује пореске утаје, прање новца и корупцију. Друго битно питање које ће бити обухваћено новом рундом рецензије размене информација на захтев је примена групних захтева за размену информација. Групни захтеви су прописани изменама члана 26. Модел конвенције ОЕЦД из 2012. године.

Пленум Глобалног форума, на захтев Г20 групе, прихватио је да обавља надзор спровођења аутоматске размене на скупу у Џакарти 2013. године. Г20 и ОЕЦД 2014. године су израдили Општи стандард о обавештавању за аутоматску размену информација са финансијских рачуна. Глобални форум је добио задатке да: олакша примену стандарда земаљама чланицама; обавља надзор примене аутоматске размене; и обезбеди подршку земаљама у развоју у процесу имплементације аутоматске размене.⁶⁷⁴ Због тога, Глобални форум је формирао Групу за аутоматску размену информација. Група за аутоматску размену 2014. године је припремила Водич о примени аутоматске

⁶⁷² Доступно на: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (11.12.2015.)

⁶⁷³ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, "Tax Transparency 2014: Report on Progress," 33.

⁶⁷⁴ Ibid., 36.

размене информација за земље у развоју⁶⁷⁵ и утврдила почетне критеријуме по којима ће обављати рецензије аутоматске размене. Током 2015. године, Група за аутоматску размену утврдиће детаљне критеријуме и методологију по којима би се обављао надзор спровођења новог стандарда о аутоматској размени.⁶⁷⁶ Глобални форум ради на светској промоцији аутоматске размене информација у пореским стварима. До сада, више од 90 јурисдикција су се обавезале да ће почети са аутоматском разменом информација 2017. или 2018. године.⁶⁷⁷

Кључно питање у процесу аутоматске размене информација је да ли су размењене информације заштићене правилима о поверљивости. Процес аутоматске размене би био спор и скуп ако свака земља, која хоће да размењује информације аутоматским путем са другим земљама, сама утврђује да ли друга уговорна страна има прикладна правила о поверљивости. Глобални форум утврђује мултилатерални механизам који би обезбедио контролу поверљивости и заштите података по стандардима о размени информација. Исто као и ОЕЦД доношењем Извештаја о штетним пореским праксама 1998. године и Глобални форум постаје организација која сама ствара подручје где су њене услуге неопходне земљама чланицама и тако обезбеђује свој будући рад.

Основни циљ Глобалног форума је промоција брже и глобалне примене стандарда о транспарентности и размени информација користећи рецензију размене информација у земљама чланицама. Међутим, Глобални форум жели да помогне земљама чланицама олакшавајући примену стандарда о размени информација на захтев и аутоматској размени омогућујући земљама да наплате већи износ пореских прихода.⁶⁷⁸ Служба за техничку помоћ је основана 2014. године као део Секретаријата Глобалног форума. Ова служба помаже земљама чланицама да имплементирају стандарде о размени информација на захтев и аутоматској размени. Велики подстрек програму за техничку помоћ Глобалног форума је била донација Одељења за

⁶⁷⁵ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, “*Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Countries Participation*”, (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2014).

⁶⁷⁶ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, “Tax Transparency 2014: Report on Progress”, 42.

⁶⁷⁷ Видети <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf> 15.08.2015.

⁶⁷⁸ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, “Tax Transparency 2014: Report on Progress”, 43.

међународни развој Велике Британије од 1,6 милиона фунти (1,9 милиона евра) 2013. године за обезбеђење техничке помоћи земљама у развоју у периоду од три године.⁶⁷⁹

Глобални форум у сарадњи са другим међународним организација је започео пилот пројекат о имплементацији аутоматске размене информација у земљама у развоју. Свака земља у развоју која хоће да учествује у овом пројекту добија партнер земљу (неку развијену земљу Г20 групе) да би лакше испунила услове неопходне за примену аутоматске размене. До сада шест земаља (Албанија, Колумбија, Мароко, Уганда, Пакистан и Филипини) су показале интерес да учествују у овом пројекту.⁶⁸⁰

Улога Глобалног форума расте током времена. Од формирања Глобалног форума до 2009. године он није имао значајну функцију. Глобални форум 2009. године на састанку Г20 у Мексику добија трогодишњи мандат за спровођење надзора и рецензију стандарда о транспарентности и размени информација између земаља чланица. Његов мандат је био продужен у Паризу 2011. године. Текући мандат Глобалног форума престаје крајем 2015. године. Планиране и најављене активности неће бити завршене у овом мандату. Глобални форум прогнозира реализацију планиране активности до 2020. године.⁶⁸¹

Сматрамо да полако Глобални форум постаје водећа светска организација у области спровођења узајамне правне помоћи на светском нивоу. Иако је Глобални форум организација у коју су укључене развијене земље, земље у развоју и порески рајеви, она својим радом олакшава циљ ОЕЦД да наметне своје интересе у области пореске политике на светском нивоу. Овакво стање би могло угрозити интересе земаља у развоју ако имамо у виду да ОЕЦД штити само интересе њених чланица које су развијене земље.

⁶⁷⁹ Ibid.

⁶⁸⁰ Више о томе: OECD, OECD Secretary –General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, (OECD: Washington, 2015), 15.

⁶⁸¹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, *Annex 6: Statement of Outcomes: Berlin Global Forum Meeting*, (OECD, 2014), 81.

VI. УЗАЈАМНА ПРАВНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА У ПРАВУ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

1. Инструменти пореске сарадње између земаља чланица ЕУ

Уколико би размишљале само о својим интересима, земље никада не би размењивале информације. Национални интерес сваке земље би био да не размењује информације и да, захваљујући томе, постане атрактивнија за стране инвеститоре и стекне преимућство у пореским приходима и банкарству. Ситуација је комплекснија на нивоу ЕУ.⁶⁸² Слободно кретање капитала, људи, добара и услуга су гарантисане слободе у ЕУ, али оне изазивају увећање пореске евазије и пореске утаје и стварају могућност двоструког опорезивања. Земље чланице ЕУ, да би избегле штетне пореске појаве, користе неколико категорија међународних инструмената узајамне правне помоћи.

Постоје многи билатерални порески уговори и мултилатералне конвенције (Мултилатерална конвенција о међусобној правној помоћи у пореским предметима, Бенелукс конвенција⁶⁸³, Нордијска конвенција о узајамној правној помоћи у пореским предметима⁶⁸⁴) између земаља чланица ЕУ који регулишу узајамну правну помоћ, али су најбитнији инструменти узајамне правне помоћи у ЕУ акти институција ЕУ – директиве и уредбе.

Директиве и уредбе доноси Савет министара на предлог Комисије и по извршеним консултацијама Европског Парламента и Економско-социјалног комитета сходно члану 113. (хармонизација индиректних пореза да би се обезбедило функционисање јединственог тржишта) и члану 115. (директиве у областима које директно утичу на стварање и функционисање унутрашњег тржишта) Уговора о

⁶⁸² R. Daniel Kelemen, *Eurolegalism The Transformation of Law and Regulation in the European Union* (Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 2011), 22–25, <http://site.ebrary.com/id/10461094>.

⁶⁸³ Бенелукс конвенција је споразум између Белгије, Холандије и Луксембурга који регулише међусобну помоћ у наплати пореза. Бенелукс конвенција је потписана 9. маја 1952. године, а ступила је на снагу 1956. године. Ова конвенција је једна од првих конвенција која обезбеђује међусобну помоћ у наплати непосредних и посредних пореза, укључујући и локалне порезе.

⁶⁸⁴ Нордијска конвенција о узајамној правној помоћи у пореским предметима ступила је на снагу 9. новембра 1972. године, по извршеној ратификацији од стране Данске, Финске, Исланда, Норвешке и Шведске. Нова Нордијска конвенција је донета 1989. године. Са новом конвенцијом, Фарска острва и Гренланд су постали нови чланови конвенције. Ова конвенција обезбеђује земљама уговорницама размену информација, наплату пореза и доставу докумената.

функционисању Европске уније.⁶⁸⁵ У декларацији број 17., делу анекса финалног документа међувладине конференције за прихватање Лисабонског уговора, наведено је да право ЕУ (одлуке Европског суда правде, оснивачки уговори и секундарно право ЕУ усвојено на основу оснивачких уговора ЕУ) има супремацију у односу на националне прописе.⁶⁸⁶ Међународне конвенције и споразуми, без разлике да ли је прихваћена монистичка или дуалистичка теорија за примену међународних уговора, су део националног правног система и права и обавезе земаља чланица, које су оне преузеле међународним уговорима, морају бити усклађени са правом ЕУ.

Директивама и уредбама врши се позитивна хармонизација пореске сарадње. Негативну хармонизацију пореске сарадње спроводи Европски суд правде својим одлукама, којима отклања неадекватне мере у националном праву неке земље чланице, која не поштује основе заједничког тржишта и наноси штету некој другој земљи чланице или пореским обвезницима.⁶⁸⁷ Одлуке Европског суда правде отклањају неадекватне мере у правним системима земаља чланица, али не предвиђају како да се неко правно питање у тим земљама уреди. „Земља чланица може изменити своје право да би помогла функционисању јединственог тржишта или може повећати порески терет обвезницима – резидентима и нерезидентима како би сачувала своју пореску базу.“⁶⁸⁸ Развој праксе Европског суда правде у области узајамне правне помоћи у односу на слободу кретања људи, капитала, услуга и добара је увек завистан од политичког окружења. Суд је у старијим случајевима користио узајамну правну помоћ као оправдање да не дозволи дискриминацију прекограничних трансакција између земаља чланица. Неке земље су прописивале теже услове за добијање пореских повластица за субјекте из других земаља чланица због ограничене контроле субјеката који су резиденти других земаља чланица.⁶⁸⁹ Европски суд правде није дозволио овакве праксе и истакао је скоро у свим одлукама да када земље могу користити мере узајамне правне помоћи утврђене инструментима ЕУ, земље чланице немају право дискриминирати резиденте других земаља чланица.

⁶⁸⁵ Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, Official Journal of European Union C 326, 2012, 94-95

⁶⁸⁶ Ibid., 326.

⁶⁸⁷ B. J. M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International, 4th edition, 2004, 28.

⁶⁸⁸ R. Azam, “Global Taxation of Cross-border E-commerce Income”, *Virginia Tax Review*, vol.31, No.6, 2012, 102.

⁶⁸⁹ Michael Lang, “The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance,” *European Taxation*, no. May (2012): 199.

Сматрамо да су инструменти позитивне интеграције - директиве и уредбе Савета министара ЕУ битнији за остваривање пореске сарадње на нивоу ЕУ. Они се примењују у свим земљама чланицама и имају предност пред другим међународним уговорима. Због тога, у овом делу рада биће детаљно обрађене главне директиве и уредбе у домену пореске сарадње.

1.1. Директива 2011/16/EU о административној сарадњи у области опорезивања и укидању директиве 77/799/ЕЕС

По стварању Европске економске заједнице 1958. године и царинске уније 1968. године, земље чланице ЕЕЗ су уочиле виши степен пореске евазије на нивоу заједнице и смањење буџетских прихода услед дисторзија токова капитала. Билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања су постали недовољно средство у борби са новим формама пореске евазије које су попримале међународни карактер.

Постојање јединственог, унутрашњег тржишта Уније, које подразумева слободу кретања људи, капитала и добара, као и слободу пружања услуга, је потенцијална препрека земљама чланицама да ефикасно примењују своје пореске законе.⁶⁹⁰ Прва директива о узајамној помоћи у области опорезивања је донета 1977. године.⁶⁹¹ Ова директива је омогућила да земље чланице сарађују у области утврђивања пореза на доходак и капитал. Директива о узајамној помоћи у области опорезивања је била револуционарни корак у области пореске сарадње у ЕУ и њен опсег примене је временом прошириван.

Почетком двадесет првог века, мобилност капитала и пореских обвезника се знатно увећала, а појавили су се и многи међународни финансијски инструменти и деривати. То је допринело да земље не могу лако и поуздано да утврде пореске обавезе својим обвезницима. Из разлога што једна земља чланица не може успешно управљати својим пореским системом, посебно у области непосредних пореза, без адекватних информација из других земаља чланица, земље чланице ЕУ су одлучиле да донесу нову

⁶⁹⁰ Цвјетана Цвјетковић, "Размена информација у области непосредног опорезивања у праву Европске уније и пракси Европског суда правде," Зборник радова Правног факултета у Новом Саду, no. 3 (2014): 351.

⁶⁹¹ Council Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, Official Journal of the European Communities, No. L 336, 1977.

директиву о узајамној правној помоћи у пореским стварима и повећају ниво узајамне пореске сарадње.

Директива о административној сарадњи у области опорезивања (даље Директива о пореској сарадњи) донета је 15 фебруара 2011. године, а њена примена је почела од 1 јануара 2013. године. Директива о пореској сарадњи⁶⁹² утврђује правила и процедуре по којима земље чланице сарађују разменом информација које су предвидиво значајне за администрирање и примену прописа земаља чланица ЕУ који регулишу порезе обухваћене овом директивом. Ова директива се примењује на порезе уведене у земљама чланицама или у њихово име, као и на порезе уведене од стране територијалних или административних јединица земаља. Пореска сарадња у односу на порез на додату вредност, царине, акцизе⁶⁹³ и обавезне доприносе за социјално осигурање није регулисана овом директивом.⁶⁹⁴

Ефективност узајамне правне помоћи зависи и од организације надлежних пореских органа у области пореске сарадње. Директива прописује нови режим. Раније је свака земља чланица одређивала централну канцеларију за везе и преко те канцеларије је спроводила целокупну размену информација. По директиви о пореској сарадњи, осим централне канцеларије за везе, земље чланице могу да одреде и овлашћене органе и лица који директно могу, у оквирима њихових овлашћења, размењивати информације за одређене порезе са органима других земаља чланица.⁶⁹⁵ Овом изменом омогућено је да већи број органа у једној земљи може добити овлашћење за размену информација а то ће учинити пореску сарадњу бржом и ефикаснијом.

Свака земља чланица је имала обавезу да одреди који њен орган је надлежан за спровођење узајамне правне помоћи у пореским стварима и да обавести Комисију о томе. Комисија је израдила листу надлежних тела о узајамној правној помоћи у земљама чланицама ЕУ у области пореске сарадње.⁶⁹⁶ Овакво решење олакшава пореску сарадњу. Сваки порески орган једне земље може лако да провери којем органу друге земље чланице треба послати захтев о узајамној правној помоћи.

⁶⁹² Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, No. L 64, 2011.

⁶⁹³ ЕУ и земље чланице су за ове порезе донеле посебне прописе за пореску сарадњу.

⁶⁹⁴ Ibid., чл. 2.

⁶⁹⁵ Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union, No. L 64, 2011, чл. 4, ст. 2, 3, 4, 5 и 6.

⁶⁹⁶ Ibid., чл. 4, ст. 1.

1.1.1. Мере узајамне правне помоћи прописане Директивом о пореској сарадњи

Директива о пореској сарадњи прати глобалне трендове у области узајамне правне помоћи у пореским стварима, али и прилагођава конкретне мере циљевима ЕУ. Мере узајамне правне помоћи регулисане овом директивом су врло занимљиве јер имају велики број специфичности због уникатног правног система ЕУ.

Надлежни органи земаља чланица ЕУ размењују на захтев информације које су им већ доступне, али и информације за које требају спровести пореске истраге да би их обезбедиле. Захтев за размену информација по Директиви о пореској сарадњи треба да садржи мање информација него захтев за размену информација по Модел споразуму ОЕЦД о размени информација у пореским стварима. Регулацивом о спровођењу Директиве о пореској сарадњи⁶⁹⁷ није прописано да захтев за размену информација треба да садржи податке о природи и облику захтеваних информација и разлог због чега земља пошиљалац сматра да су захтеване информације у власништву земље примаоца захтева, а ове категорије су обавезни елементи захтева за размену информација по Модел споразуму ОЕЦД.⁶⁹⁸

Када земља чланица захтева пореске информације од друге земље чланице, друга земља, ако не поседује тражене информације али их може обезбедити, има обавезу да спроведе истрагу како би дошла до захтеваних пореских информација. Земља чланица од које су захтеване информације поступа поштујући правила по којима спроводи своје истраге у пореским случајевима.⁶⁹⁹

Ради ефикаснијег поступања уведени су рокови. Земља чланица, од које су захтеване информације, треба да достави захтеване информације у року од шест месеци од дана пријема захтева. Уколико земља чланица већ поседује захтеване информације и не мора да спроводи истрагу, треба да достави информације у року од два месеца.⁷⁰⁰ Надлежни органи могу уговорити различите рокове у специфичним случајевима. Земља чланица, од које су захтеване информације, има прописану обавезу

⁶⁹⁷ Commission Implementing Regulation No 1156/2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Official Journal of the European Union, L 335, 2012, 44.

⁶⁹⁸ Karoline Spies, "Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law," *Intertax* 40, no. 10 (2012): 526–527.

⁶⁹⁹ Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, чл. 6, ст. 3.

⁷⁰⁰ *Ibid.*, чл. 7 ст. 1.

потврде пријема захтева за размену информација у року од седам радних дана од дана пријема захтева.⁷⁰¹ У директиви су прописани и други рокови у циљу сарадње земаља чланица на јасној основи и непостојања недоумица зашто на захтев земаља није одговорено.⁷⁰²

Обавезна аутоматска размена информација без додатних услова је једна од најефективнијих мера међународне пореске сарадње за сузбијање штетних пореских пракси. Порески органи земаља чланица ЕУ 2015. године су почели аутоматски да размењују доступне пореске информације за одређене категорије прихода резидената других земаља чланица за пореске периоде од 1. јануара 2014. године.⁷⁰³ Земље размењују информације о: зарадама, накнадама директора, премијама животног осигурања које нису обухваћене другим директивама, пензијама, и приходима од некретнина.

Свака земља чланица може одлучити да ли хоће да добија информације од других земаља чланица за одређене категорије дохотка за које је прописана аутоматска размена. Комисија сматра да конкретна земља чланица не жели да прима информације аутоматским путем ако та земља не обавести Комисију да има доступне информације за категорије о којима је предвиђена аутоматска размена информација по овој Директиви.⁷⁰⁴ То значи да аутоматска размена информација није обавезна мера.

Директива о пореској сарадњи не ограничава земље чланице у области аутоматске размене и дозвољава употребу других инструмената. Ипак, постоји један услов. Уколико земља чланица уговори ширу аутоматску размену информација са неком земљом, путем билатералног или мултилатералног уговора, мора о томе обавестити Комисију и обезбедити уговорне повластице за све остале земље чланице.⁷⁰⁵

Баш ова одредба је изазвала потребу за изменама Директиве. Неколико земаља чланица ЕУ су склопиле ФАСТА споразуме са САД и по овим споразумима предвиђена је аутоматска размена пореских података који нису обухваћени Директивом о пореској сарадњи. По правилима Директиве када земља чланица обезбеди већи степен пореске сарадње некој трећој земљи, уколико нека друга земља чланица то исто затражи прва

⁷⁰¹ Ibid., чл. 7. ст. 3.

⁷⁰² Ibid., чл. 7. ст. 4, 5 и 6.

⁷⁰³ Ibid., чл. 8 ст. 1.

⁷⁰⁴ Ibid., чл. 8 ст. 3.

⁷⁰⁵ Ibid., чл. 8 ст. 8.

земља чланица треба да јој обезбеди тај ниво пореске сарадње. Такво стање би могло изазвати промене билатералних пореских уговора између земаља чланица ЕУ и дисторзију токова капитала и јединственог тржишта. Да би се зауставиле потенцијалне последице, донета је Директива о изменама Директиве о пореској сарадњи⁷⁰⁶ која проширује аутоматску размену информација на додатне категорије дохотка. Измене Директиве о пореској сарадњи доприносе смањењу трошкова пореских администрација због проширене аутоматске размене информација. Проширење аутоматске размене информација у ЕУ је у складу са новим стандардима о аутоматској размени информација. ЕУ је прихватила Модел споразума између надлежних органа и Заједнички стандард о обавештавању ОЕЦД о аутоматској размени информација.

Нове категорије о којима се аутоматски размењују информације су: дивиденде, капитални добици, приход од средстава са финансијских рачуна, сваки приход кад је финансијска институција дужник или исплатилац прихода, и салдо рачуна.⁷⁰⁷

Свака земља чланица предузима мере да њене финансијске институције испуне обавезе обавештавања и дужне пажње прописане у Анексу директиве.⁷⁰⁸ Финансијске институције земаља чланица ЕУ за пореске периоде од 1. јануара 2016. године достављају информације о:

- имену, адреси, ПИБ-а, месту и датуму рођења сваког физичког лица које има рачун у другој земљи уговорници. Кад је правно лице основано у једној земљи контролисано или је у власништву физичких лица из друге земље чланице, финансијске институције требају доставити: назив, адресу, ПИБ правног лица и имена, адресе, ПИБ, датуме и места рођења физичких лица која су или власници или повезани пословањем правног лица;
- броју рачуна,
- имену и идентификационом броју финансијске институције која води рачуне о којима се размењују информације;

⁷⁰⁶ Council Directive 2014/107/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, Official Journal of the European Union, L 359, 2014.

⁷⁰⁷ Opinion of the European Economic and Social Committee on the 'Proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation' COM(2013) 348 final — 2013/0188 (CNS)(2014/C 67/12), Official Journal of the European Union, C 67, 2013, 69.

⁷⁰⁸ *Annex I Reporting and Due Diligence Rules for Financial Account Information*, Council Directive 2014/107/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation.

- салду рачуна на крају календарске године или ако је рачун затворен у току године, салдо рачуна пре затварања;
- бруто износу прихода који је примљен на рачуну.⁷⁰⁹

Аутоматска размена се спроводи најмање једном годишње и то у року од шест месеци од краја године у којој су информације постале доступне,⁷¹⁰ а информације са финансијских рачуна би се размењивале у року од девет месеца по протеклу године за коју се размењују информације.⁷¹¹

Земље чланице ЕУ почињу са применом аутоматске размене информације са финансијских рачуна за пореске периоде од 1. јануара 2016. године, а до краја 2015. године треба да донесу потребна правила о примени директиве.⁷¹² Аустрија је добила посебне повластице и почиње са применом ових измена за пореске периоде од 1. јануара 2017. године, а прву аутоматску размену информација са финансијских рачуна треба да обави најкасније до 30. септембра 2018. године.⁷¹³

Свака земља чланица најкасније до 31. јула 2015. године је доставила Комисији листу финансијских институција које немају обавезу за обавештавање и изузетих рачуна. Земље обавештавају Комисију о изменама достављене листе. Комисија ће објавити листе свих земаља у Службеном Гласнику ЕУ. Оваква мера увећава транспарентност пореске сарадње и олакшава финансијским институцијама примену Директиве.

Због деликатности аутоматске размене, Комисија ЕУ је активно укључена у контролу спровођења ове мере. Комисија подноси Савету министара извештај о аутоматској размени информација пре 1. јула 2017. године са циљем процене трошкова и користи од аутоматске размене и ако буде потребно, предложиће будуће кораке развоја аутоматске размене информација адекватним предлогом. Савет би по провери Предлога Комисије утврдио будући обим аутоматске размене информација и да ли после 1. јануара 2017. године земље чланице треба да имају обавезу да обезбеђују

⁷⁰⁹ Council Directive 2014/107/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, чл. 1, ст. 2, т. Б.

⁷¹⁰ Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/ЕЕС, чл. 8, ст. 6.

⁷¹¹ Council Directive 2014/107/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, чл. 1, ст. 2, т. Д.

⁷¹² Ibid., чл. 2.

⁷¹³ Ibid., уводне напомене Директиве т. 19.

податке другим земљама чланицама за почетно предвиђене пет категорије дохотка и да прошире обухват размене информација за ауторске хонораре.⁷¹⁴

Комисија перманентно ради на развоју узајамне правне помоћи и аутоматске размене информација. Она је 2015. године поднела нови предлог о изменама Директиве о административној сарадњи у области опорезивања. Новим предлогом се прописује аутоматска размена информација повезаних са споразумима о претходном уговарању цене трансакције (*advanced pricing agreement*) и претходним утврђивањем пореских чињеница (*advanced tax ruling*). Комисија сматра да овакве праксе доводе до ниског опорезивања у земљи чланице која користи претходно одређивање чињеница које су релевантне за одређивање пореских обавеза, а то индиректно смањује пореску основу у другим земљама чланицама.⁷¹⁵

Официјелни став Комисије је да земље чланице треба да размењују информације о споразумима о претходном уговарању цене трансакције и претходним одлучивањем о правима пореских обвезника користећи спонтану размену, али спонтана размена није довољно ефикасна због права земаља чланица да не информишу друге земље чланице о поступцима у којима се претходно уговара третман неких пореских чињеница.⁷¹⁶

Земље чланице не би размењивале информације о претходно утврђеним пореским чињеницама између себе, него би слале такве информације у централну базу. Све земље чланице и Комисија би имале приступ бази информација и тако би се увећала ефикасност пореске сарадње у односу на претходне поступке о пореском третману чињеница.

Аутоматска размена информација о претходним поступцима третмана пореских чињеница би омогућила свим земљама чланицама приступ подацима о поступцима који могу утицати на њихове пореске приходе и олакшала спречавање штетне пореске конкуренције између земаља чланица ЕУ. Таква мера би увећала транспарентност и ограничила агресивно пореско планирање.⁷¹⁷

⁷¹⁴ Council Directive 2014/107/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, чл. 1, ст. 2, т. ц.

⁷¹⁵ European Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation {SWD(2015) 60 final}, (Brussels, 2015), 2.

⁷¹⁶ Ibid., уводне напомене директиве т. 3 и 4.

⁷¹⁷ Ibid., 18.

Директива таксативно утврђује пет случајева када земље спонтано размењују информације. Директива прописује да земље треба да спонтано размењују информације у случајевима када:

- а) надлежни орган једне земље чланице има основани разлог за претпоставку да ће настати губитак пореских прихода у другој држави;
- б) порески обвезник остварује право на пореску олакшицу или изузетак у једној држави чланици, који би могли изазвати настанак или повећања пореза у другој земљи чланици;
- в) пословне трансакције између пореских обвезника подложних опорезовању у различитим земљама чланицама, које се обављају на начин који би резултирао смањењем пореске обавезе у једној или обе државе чланице;
- г) надлежни порески органи основано сматрају да ће доћи до умањења пореске обавезе, због вештачких трансфера добити између повезаних предузећа;
- д) информације послате једној земљи чланици, од стране надлежног пореског органа друге земље чланице, су омогућиле да прва земља добије информације релевантне за утврђивање пореске обавезе у другој земљи чланици.⁷¹⁸

Али спонтана размена није ограничена овим таксативно утврђеним случајевима. Директива проширује примену спонтане размене информација прописивањем обавезе земаља чланица да размењују информације сваки пут када сматрају да неке информације могу бити корисне надлежним пореским органима других земаља чланица.

Утврђен је рок од месец дана да земље чланице доставе информације спонтаном разменом другој земљи чланици. Земља која је примила информације треба да потврди пријем информација у року не дужем од 7 радних дана од дана пријема информација.⁷¹⁹ Увођење рокова у спонтаној размени информација чини ову меру ефикаснијом и захтева од земаља чланица да посвете више времена и ресурса пореској сарадњи.

Директива о пореској сарадњи регулише присуство пореских службеника у другој земљи чланици. Порески службеници једне земље не смеју самостално обављати пореске истраге у другим земљама чланицама, али могу бити присутни у току истраге у другој земљи или, кад им је дозвољено, да интервјуишу лица и испитују документе на територији друге земље чланице. Директива прописује једну

⁷¹⁸ Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, чл. 9, ст. 1.

⁷¹⁹ Ibid., чл. 10.

специфичност: када порески службеници из иностранства испитују пореско стање у некој земљи чланици, несарадња лица са њима изједначена је са несарадњом са домаћим пореским властима.⁷²⁰

Директива прописује и симултану пореску контролу и обавештавање пореских обвезника у иностранству, мере које могу бити врло корисне земљама чланицама у процесу утврђивања и наплате пореза.

Сматрамо да Директива о пореској сарадњи прати светске трендове и прописује све доступне мере узајамне правне помоћи, али земље чланице ЕУ по Директиви морају примењивати строжији и захтевнији режим пореске сарадње у односу на друге инструменте узајамне правне помоћи да би институције ЕУ испуниле своје циљеве.

1.1.2. Извршење узајамне правне помоћи према Директиви о пореској сарадњи

Директива о пореској сарадњи обезбеђује размену пореских информација између надлежних органа земаља чланица у пореским стварима, али штити приватност пореских обвезника. Ова директива не прописује неке активне мере о заштити пореских обвезника (као обавештавање обвезника када нека земља тражи информације о њему или право интервенције обвезника у поступку узајамне правне помоћи), али прописује да се размењене информације сматрају за тајне по праву земље примаоца информација.

Директива дозвољава алтернативну употребу размењених информација. Осим за утврђивање и наплату пореза обухваћених овом директивом, земље чланице ЕУ могу користити добијене информације да би утврдиле и обрачунале и друге порезе и дажбине прописане у Директиви 2010/24/ЕУ о узајамној помоћи у наплати пореза и других дажбина, као и за разрез и наплату обавезних социјалних доприноса или у судским и управним поступцима о кршењу пореских прописа.⁷²¹ Ако је допуштено правним прописима двеју земаља чланица, пореске информације се могу користити и у друге сврхе.⁷²² Земља прималац информација, ако сматра да је оправдано, може послати добијене информације трећој земљи чланици. Пре слања информације, земља прималац треба да обавести земљу пошиљаоца информација о њеној намери да шаље

⁷²⁰ Ibid., чл. 11, ст. 2.

⁷²¹ Ibid., чл. 16, ст. 1.

⁷²² Ibid., чл. 16, ст. 2.

добијене информације трећој земљи чланици. Земља пошиљалац информације може да спречи слање информација у року од 10 радних дана од дана кад је сазнала намеру земље примаоца да шаље информације трећој земљи чланици.⁷²³

Једна земља чланица ЕУ ће обезбедити размену информација на захтев другој земљи чланици само када је друга земља већ искористила доступне механизме за прикупљање информација по домаћим прописима. Директивом је утврђено да размена на захтев може да се користи само као супсидајарни механизам. Ова чињеница ограничава потенцијалне злоупотребе доступних мера узајамне правне помоћи на трошак других земаља чланица.⁷²⁴

Земље чланице немају обавезу да размењују информације ако: надлежни орган земље примаоца захтева за размену информација не сме, по свом националном праву, да спроведе истрагу и шаље такве информације; надлежни орган земље пошиљалоца захтева за размену информација нема овлашћења да добије такве информације по њеним националним прописима; захтеване информације садрже неку пословну, трговинску или индустријску тајну, и информације чије би преношење могло угрозити друштвени поредак.⁷²⁵ Наведена ограничења су идентична са ограничењима међународне пореске сарадње утврђене инструментима ОЕЦД и имају статус светских стандарда узајамне правне помоћи.

Земља не може одбити захтев за правну помоћ само због тога што не постоји домаћи порески интерес или зато што је информација у власништву банке или друге финансијске институције, или је информација везана за власништво обвезника над стварима.⁷²⁶ Овим ограничењем права тајности података обвезника, земље могу лакше утврдити истинито пореско чињенично стање али то угрожава право пореских обвезника на приватност и тајност.⁷²⁷

Комисија врши евалуацију узајамне правне помоћи на нивоу ЕУ. Земље чланице ЕУ заједно са Комисијом анализирају функционисање узајамне правне помоћи по Директиви о пореској сарадњи. Земље чланице шаљу Комисији све битне

⁷²³ Ibid., чл. 16, ст. 3.

⁷²⁴ Ibid., чл. 17, ст. 1.

⁷²⁵ Ibid., чл. 17, ст. 2,3 и 4 .

⁷²⁶ Ibid., чл. 18.

⁷²⁷ Видети: М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, (Ниш: Студентски културни центар, 2012), стр. 63-67.

информације о примени Директиве због утврђивања ефикасности и ефективности ове Директиве и сузбијања штетних пореских пракси.⁷²⁸

Са друге стране, земље саме контролишу ефикасност Директиве. Земље чланице су обавезне да обезбеде информације о исходу пореског поступка другој земљи од које је пореска информација била захтевана, уколико је друга земља то затражила. Земља чланица која је добила информацију треба да обавести другу земљу чланицу о исходу пореског поступка за који је информација искоришћена, не касније од три месеца од званичног краја поступка.⁷²⁹ Када је захтевана информација о исходу пореског поступка аутоматске размене, земља шаље информације о исходу најмање једном годишње.⁷³⁰

Директива о пореској сарадњи подиже узајамну правну помоћ између земаља чланица ЕУ на виши ниво у поређењу са осталим међународним инструментима. Време ће показати да ли би ће бити повољније за земље и Унију. Правила ове Директиве омогућују бољу наплату пореза, али изазивају и веће трошкове пореских органа. Правила поступања пореских органа нису хармонизована на нивоу ЕУ и капацитет ових органа није исти у свим земљама чланицама. Због тога мање развијене државе чланице имају веће трошкове и проблеме у примени ове Директиве.

Да би земље лакше размењивале информације и смањиле административне трошкове, Комисија утврђује стандардне обрасце користећи информациону технологију. Тиме је омогућено да све земље чланице користе исте обрасце за размену информација. Комисија је донела Уредбу о примени Директиве 2011/16/ЕС⁷³¹ у којој су прописане форме образаца за: размену информација на захтев, аутоматску размену, спонтану размену, захтев за административно обавештење, информације о исходу пореског поступка.

Директива о пореској сарадњи прописује повећану размену информација и зато је потребно обезбедити поуздан систем преноса информација електронским путем. На нивоу ЕУ се користи „Општа комуникацијска мрежа“ (Common Communication

⁷²⁸ Ibid., чл. 23, ст. 2.

⁷²⁹ Ibid., чл. 14, ст. 1

⁷³⁰ Ibid., чл. 14, ст. 2.

⁷³¹ Commission Implementing Regulation 1156/2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Official Journal of European Union, L 335, 2012 и Commission Implementing Regulation No 1353/2014 of 15 December 2014 amending Implementing Regulation (EU) No 1156/2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation.

Network - CCN) која обезбеђује пренос и упис података и користиће се у редовним трансферима пореских информација при примени ове Директиве. Комисија је одговорна за развој и безбедност заједничке комуникацијске мреже због размене пореских информација, али свака земља чланица је одговорна за њен национални систем о размени информација и његову безбедност. Земље чланице саме сnose трошкове за спровођење Директиве и могу тражити повратак трошкова само за таксе плаћене експертима.⁷³² То поставља земље чланице у неравноправан положај.

Електронска размена информација је стандардни начин. Ако земље не могу разменити информације електронским путем, додатно уговарају начин размене. Пореска сарадња на основу ове Директиве је велики корак ка већем степену сарадње за земље чланице. Детаљније регулисање узајамне правне помоћи доприноси ефикаснијем утврђивању и наплати пореза и сузбијању штетних пореских пракси. Стандардизовани обрасци олакшавају процес размене информација. У поређењу са осталим међународним инструментима (билатерални споразуми о размени информација и уговори о избегавању двоструког опорезивања), Директива о пореској сарадњи олакшава коришћење мера узајамне правне помоћи.

Са друге стране, правила о раду националних пореских администрација још нису хармонизована и то има негативне последице по целокупну пореску сарадњу на нивоу ЕУ. Услед немогућности организовања рада пореске администрације на исти начин због финансијских, организационих и функционалних ограничења, несразмерно је распоређен терет пореске сарадње између мање и више развијених земаља чланица ЕУ.

1.2. Директива 2010/24/ЕУ о узајамној помоћи у наплати пореза, царина и других дажбина

Ефикасна наплата јавних прихода је основа доброг пореског система. На нивоу ЕУ ефикасна наплата дажбина је битна због обезбеђивања средстава за функционисање институција ЕУ и земаља чланица. Директива о узајамној помоћи у наплати пореза, царина и других дажбина ствара простор да земље чланице укину мере дискриминације у међународним трансакцијама које су користиле да би спречиле

⁷³² Council Directive 2014/107/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, чл. 1, ст. 4.

пореску утају и губитак буџетских прихода. У времену када све земље чланице ЕУ имају буџетске проблеме, повећан је значај побољшања наплате пореза и других дажбина.

Важност пореске сарадње у наплати дажбина ЕУ је приметила пре скоро четири деценије. Савет је 1976. године донео Директиву о узајамној помоћи у наплати обавеза из система финансирања Европског фонда за усмеравање и гаранције у пољопривреди (European Agricultural Guidance and Guarantee Fund), пољопривредних дажбина и царина.⁷³³ Сам наслов директиве указује да је она служила наплати властитих прихода ЕУ (пољопривредне дажбине и царине).

Обухват директиве се развијао и током времена по њеним правилима се спроводила наплата: пореза на додату вредност (1979), акциза (2001), пореза на доходак и на имовину (2001) и премија осигурања (2001).

Земље чланице и институције ЕУ су са почетком економске кризе увиделе потребу за новом директивом у области наплате пореза и других дажбина. Сходно томе, 2010. године је донета Директива о узајамној помоћи у наплати пореза, царина и других дажбина (даље Директива о узајамној помоћи у наплати пореза⁷³⁴).⁷³⁵ Ова директива се примењује од 1 јануара 2012. године.

Директива о узајамној помоћи у наплати пореза примењује се на: све порезе и дажбине које наплаћују земље чланице ЕУ у своје име или за ЕУ; рефундације, интервенције и друге мере које су део система финансирања Европског гарантног фонда у пољопривреди и Европског фонда за рурални развој; царине и друге дажбине прописане ради заједничке организације тржишта шећера; административне казне, таксе, прирезе, трошкове и камате повезане са порезима за које се може захтевати правна помоћ по овој директиви.⁷³⁶ Ова Директива се не примењује за наплату обавезних доприноса за социјално осигурање, дугова по уговорима и кривичне казне. Обухват ове директиве је прилично шири у односу на Директиву 2008/55/ЕС која је

⁷³³ Council Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and on agricultural levies and customs duties, Official Journal of the European Communities, No. L 73, 1976.

⁷³⁴ Због уједначења терминологије у докторској дисертацији, аутор у овом делу користи појам „порези“ као термин који обухвата све дажбине- предмет ове директиве.

⁷³⁵ Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, Official Journal of the European Union, No. L 84, 2010.

⁷³⁶ *Ibid.*, чл. 2.

регулисала исту материју али само за порезе на доходак и имовину, порезе на премије осигурања и ПДВ.⁷³⁷

Да би се спровела сарадња у области великог броја пореза уведених у националним правним системима и праву ЕУ свака земља чланица мора именовати овлашћени централни орган за сарадњу у наплати пореза. Овлашћени органи земаља чланица биће одговорни за сарадњу у наплати пореза између земаља. Земље чланице, исто као и по Директиви о пореској сарадњи, могу овластити органе за везе који ће директно сарађивати са органима других земаља чланица у односу на неке категорије пореза и других јавних прихода. Институције земаља чланица могу овластити одељења за везе да захтевају или обезбеђују узајамну правну помоћ у оквирима њихових функционалних и територијалних надлежности.⁷³⁸

1.2.1. Мере узајамне правне помоћи прописане Директивом о узајамној помоћи у наплати пореза

Да би лакше наплаћивале своја пореска потраживања од обвезника, земаљама чланицама на располагању стоје следеће мере: размена информација на захтев, аутоматска размена, размена информација без претходног захтева (спонтана размена информација), присуство пореских службеника у административним канцеларијама и учешће у пореској истрази у другој земљи чланице, обавештење пореских обвезника у другој земљи чланице, наплата пореза и обезбеђење наплате пореза у иностранству.

На захтев земље чланице, друга земља чланица има обавезу да достави сваку информацију која је од важности за другу земљу чланицу да би наплатила порезе који су предмет ове директиве.⁷³⁹ Ако су неопходне додатне информације, земља чланица од које су захтеване пореске информације може затражити додатне информације од земље која је упутила захтев.

Земља од које су захтеване информације у року од шест месеци по обавештењу о пријему захтева за информације има обавезу да информише другу земљу чланицу која је захтевала информације о исходу истраге спроведене са циљем обезбеђења

⁷³⁷ Seer, "Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters," 74.

⁷³⁸ Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, Official Journal of the European Union, No. L 84, 2010, чл. 4. ст. 3 и ст. 4.

⁷³⁹ *Ibid.*, чл. 5.

информација.⁷⁴⁰ Ова обавеза је корисна за земљу пошиљаоца захтева о информацијама због тога што обезбеђује информације о чињеничном стању и резултату захтева за информације. Формат размене информација на захтев по овој Директиви је детаљно уређен и обавезује земље чланице на поштовање прописаних рокова због чега је примена овог инструмента ефикаснија.

Земље чланице немају обавезу да размењују информације ако: надлежни орган земље примаоца захтева за размену информација не сме да прикупи такве информације због наплате пореза по свом националном праву; захтеване информације садрже неку пословну, трговинску или индустријску тајну, и информације чије би преношење могло угрозити друштвени поредак.⁷⁴¹ Директивом је прописано да земља не може одбити захтев за правну помоћ само због тога што не постоји домаћи порески интерес или зато што је информација у власништву банке или друге финансијске институције, или је информација везана за власништво обвезника над стварима.⁷⁴² Земља прималац захтева обавештава земљу пошиљаоца о разлогу због чега одбија захтев за размену информација.

Када поврат пореза или других пореза, осим поврата пореза на додату вредност, добија лице које је резидент у другој земљи чланици, земља чланица која врши рефундацију обавештава другу резиденту земљу због могуће промене пореских обавеза обвезника у резидентној земљи након рефундације.⁷⁴³ Ова мера спонтане размене информација није постојала раније, али због јединственог тржишта на нивоу ЕУ може значајно допринети процесу наплате пореза и спречавању пореске евазије у прекограничним трансакцијама.

Нова мера у области узајамне помоћи у наплати пореза је и присуство пореских службеника у административним канцеларијама или њихово учешће у пореским истрагама у другој земљи чланици. Земље чланице могу закључити споразум којим би се званичним службеницима једне земље чланице обезбедило у другој земљи чланици: присуство у административним канцеларијама, присуство у процесу спровођења истраге на територији друге земље чланице и обезбеђење помоћи органима друге земље у току судског поступка у тој земљи.⁷⁴⁴ Земља сама одлучује о степену сарадње

⁷⁴⁰ Ibid., чл. 8 ст. 2.

⁷⁴¹ Ibid., чл. 5, ст. 2.

⁷⁴² Ibid., чл. 5, ст. 3.

⁷⁴³ Ibid., чл. 6.

⁷⁴⁴ Ibid., чл. 7, ст. 1.

и обиму овлашћења службеника друге земље чланице на њиховој територији и то прецизира у споразуму. ЕУ је и раније прописивала истраге на територији друге земље чланице ради узајамне сарадње у опорезивању, али овај инструмент се користи и за наплату других пореза од 2012. године.

Директива о узајамној помоћи у наплати пореза прописује и меру обавештавања пореских обвезника у другој земљи чланици ЕУ. Након подношења захтева о обавештавању који је поднела једна земља чланица, друга земља чланица је дужна обавестити физичка и правна лица о свим документима и одлукама које је донела прва земља чланица, а везане су за дажбине које су предмет ове Директиве.⁷⁴⁵ Обавештење обвезника о документима има исте правне последице као да је спроведено по националном пореским прописима земље чланице која је захтевала обавештење.

Земље чланице ЕУ могу користити ову меру само у случајевима када не могу обавестити пореске обвезнике о донетим документима по својим националним прописима или ако би обавештавање обвезника могло изазвати несразмерне тешкоће.⁷⁴⁶ Претходно наведени став показује да мера обавештавања пореских обвезника у другој земљи чланици има супсидарну примену. Да би се олакшало обавештавање пореских обвезника у другој земљи чланици ЕУ, Комисија је утврдила унифицирани образац захтева о обавештавању пореских обвезника у другој земљи чланице ЕУ.

Земље чланице ЕУ могу захтевати од других земаља чланица наплату њихових пореза и других дажбина. Земље чланице могу наплатити порезе других земаља чланица само ако је акт који дозвољава наплату пореза у тој земљи извршан по правним прописима земље подносиоца захтева за наплату пореза у другој земљи чланици.⁷⁴⁷

Земља од које је затражена наплата може одбити извршење наплате ако порески обвезник оспори инструмент за наплату у земљи чланици која је захтевала наплату. Земља која има намеру да поднесе захтев за наплату пореза у другој земљи чланици треба прво да покуша сама да наплати порез осим ако је очигледно да порески обвезник нема довољно средстава у тој земљи да би се наплатио целокупни износ

⁷⁴⁵ Ibid., чл. 8, ст. 1 .

⁷⁴⁶ Ibid., чл. 8, ст. 2.

⁷⁴⁷ Ibid., чл. 10, ст 1.

пореза или би наплата могла изазвати несразмерно оптерећење пореских органа земље.⁷⁴⁸

Када је пореско решење са извршним насловом оспорено пред органима земље која је захтевала наплату у другој земљи чланици, земља која је поднела захтев за наплату или странка која има правни интерес у том поступку обавештава земљу која спроводи наплату и наплата ће бити суспендована, осим у појединим случајевима када право земље чланице прописује другачије.⁷⁴⁹

По правилима која су се раније примењивала, земља чланица је морала спровести процедуру наплате на својој територији без успеха и тек потом је имала право захтевати наплату у другој земљи чланици. Важећим правилима, иако и даље постоји обавеза да земља спроведе поступак наплате на својој територији, дозвољава се могућност захтевања наплате ако наплата изазива несразмерни терет резидентној земљи. Земље данас могу послати захтеве за наплату у раној фази поступка и обезбедити веће шансе за успех наплате. Искуство показује да што су захтеви за наплату старији, то су мање шансе за успешност наплате.⁷⁵⁰

Осим захтева за наплату пореза у другој земљи чланици, земља подносилац захтева мора да шаље и унифицирани инструмент који дозвољава извршење наплате у земљи примаоцу захтева.⁷⁵¹ Стандардизовани инструмент за извршење наплате садржи битне податке правног акта који дозвољава наплату у земљи подносиоца захтева за наплату пореза у другој земљи и представља једини основ за наплату и обезбеђење наплате у земљи примаоца захтева за наплату и обезбеђење наплате пореза. Земља прималац захтева за наплату или обезбеђење наплате пореза не треба признавати, допуњавати или замењивати стандардизоване инструменте за спровођење наплате. Директива прописује минимални садржај стандардизованог инструмента и утврђује основне категорије информација које су потребне за ефективну наплату пореза.

Захтев за наплату пореза у другој земљи чланици, у прилогу, мора да садржи све документе који су повезани са наплатом пореза у земљи подносиоцу.⁷⁵² Земља која упућује захтев за наплату или обезбеђење наплате другој земљи чланици ЕУ има

⁷⁴⁸ *Ibid.*, чл. 11, ст. 2.

⁷⁴⁹ Видети *Ibid.*, чл. 14 ст. 4.

⁷⁵⁰ European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of the provisions on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures in 2009-2010 COM(2012) 58 final, Brussels, 2012, 7.

⁷⁵¹ Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, Official Journal of the European Union, No. L 84, 2010, чл. 12, ст. 1.

⁷⁵² *Ibid.*, чл. 12, ст. 2.

обавезу да пошаље и декларацију о испуњењу услова за спровођење наплате пореза у другој земљи чланици прописаним у овој директиви.⁷⁵³ Терет о контроли да ли су испуњени услови за наплату пореза у другој земљи чланици сноси земља пошиљалац захтева, а то смањује трошкове земље примаоца за извршење наплате пореза других земаља.

Земља која врши наплату пореза друге земље чланице предузима ову активност као што би наплаћивала своје порезе⁷⁵⁴ и може да дозволи обвезнику плаћање дажбине на рате и наплати камату услед такве повластице. Ово овлашћење даје могућност земљи која врши наплату да прилагоди, односно самостално да одреди динамику плаћања. Камате које настају због плаћања пореза на рате или закашњења са исплатом дажбине, земља које је извршила наплату ће пренети земљи која је затражила наплату дажбине.⁷⁵⁵

Земља која је извршила наплату исплаћује износ другој земљи у својој националној валути. Мишљења смо да је ово добро решење због тога што убрзава исплату дажбине и нема трошкова конверзије валуте. Износ наплаћене дажбине ће бити пренет земљи која је захтевала наплату у року од два месеца од извршења наплате.⁷⁵⁶

Порески орган земље чланице који треба да изврши наплату има обавезу да у року од шест месеца достави извештај о исходу поступка за наплату или извештај о исходу поступка предузимања мера обезбеђења наплате. Земља која врши наплату шаље обавештење земљи која је тражила наплату у случајевима када цео или део износа за наплату не може да наплати од обвезника. У року од два месеца по пријему извештаја о исходу или обавештења о непостојању услова за наплату, земља која је захтевала наплату може тражити обнову поступка наплате или поступка обезбеђења наплате.⁷⁵⁷

⁷⁵³ Commission Implementing Regulation 1189/2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, Official Journal of the European Union, No. L 302, 2011, чл. 15.

⁷⁵⁴ Ако земља прималац захтева за наплату пореза у иностранству не наплаћује такве порезе о којима је захтевана наплата, она обавља наплату пореза по поступцима о наплати пореза на доходак.

⁷⁵⁵ Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, чл. 13.

⁷⁵⁶ Commission Implementing Regulation 1189/2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, чл. 23.

⁷⁵⁷ Ibid., чл. 20.

Земља чланица може захтевати предузимање мере обезбеђења наплате уколико је то предвиђено у њеном правном систему. Друга земља чланица, од које је захтевано обезбеђење наплате, спроводи тражене мере обезбеђења наплате пореза ако је правни акт (одлука или решење) који дозвољава наплату оспорен пред органима земље подносиоца захтева за наплату и акт још нема извршни наслов, а додатни услов је да је обезбеђење наплате пореза допуштено у њеном правном систему.⁷⁵⁸ Овај механизам дозвољава земљама које имају сличније пореске системе да ближе сарађују између себе.

Земље чланице немају обавезу да предузимају мере за наплату или обезбеђење наплате пореза ако би такве мере изазвале озбиљне економске и социјалне потешкоће обвезнику и ово ограничење је предвиђено и у националним поступцима.⁷⁵⁹ Национални третман је уведен као услов због тога што су земље чланице раније прописивале различите норме за наплату својих и иностраних пореза, а то је стварало дискриминацију у оквирима јединственог тржишта ЕУ. Такође, земље могу одбити наплату пореза других земаља чланица у случајевима када захтев за наплату пореза има за предмет пореску обавезу која је извршна више од 5 година пре подношења захтева за наплату пореза у другој земљи.⁷⁶⁰ То значи да што су захтеви за наплату пореза старији, то су мање шансе за успешност наплате.

Земље неће извршити наплату у случајевима када је износ дажбине за који је захтевана наплата испод 1500 евра. Ова сума је минимум који ограничава ангажман пореског апарата друге земље чланице за мали износ пореза. Износ од 1500 евра не би требало да представља проблем због тога што земље, које спровode наплату пореза других земаља чланица имају право да наплате трошкове настале услед наплате пореза од обвезника сагласно свом праву.⁷⁶¹ Ово решење не дозвољава да порески органи троше своје ресурсе за наплату малих износа пореза.

⁷⁵⁸ Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, чл. 16, ст. 1.

⁷⁵⁹ Ibid., чл. 18, ст. 1.

⁷⁶⁰ Више о томе чл. 18, ст. 2.

⁷⁶¹ Ibid., чл. 20.

1.2.2. Примена Директиве о узајамној помоћи у наплати пореза

Земље немају право да траже накнаду трошкова од друге земље чланице која је захтевала правну помоћ по овој Директиви, али у специфичним случајевима или случајевима организованог криминала, који су изазвали велике трошкове земљи која пружа правну помоћ, земље чланице (земља која захтева и земља која пружа правну помоћ) могу уговорити накнаду трошкова за тај конкретан случај. Земља, која је затражила правну помоћ, ће у сваком случају платити трошкове и губитке настале због неоснованих захтева за правну помоћ.⁷⁶²

Да се не би јављале компликације у административној пракси, захтев за размену информација, захтев за обавештење, захтев за наплату и захтев за обезбеђење наплате биће израђени у стандардизованој форми и достављени електронским путем. Са стандардним формуларима биће послати и извештаји, изјаве и други документи од значаја за сарадњу у наплати дажбине. Електронска комуникација је основни начин комуникације, осим у случају техничких проблема.

Да би сарадња била ефикаснија, земља чланица од које су захтеване информације, земља чланица од које је захтевано обавештење о документима, и земља чланица прималац захтева за наплату или обезбеђивање наплате пореза мора у року од седам дана по пријему захтева обавестити надлежне органе земље подносиоца захтева о пријему захтева за узајамну правну помоћ у наплати пореза.⁷⁶³

Комуникација између земаља се одвија путем Општег комуникацијског система ЕУ који се већ користио за сарадњу између земаља чланица ЕУ у области опорезивања и царина. Корак даље су, на нивоу ЕУ, и унифицирани формулари захтева за обавештење и захтева за наплату пореза који су прилагођени електронском систему комуникације. Уредба Комисије бр. 1189/2011 о спровођењу неких одредби Директиве о узајамној помоћи у наплати пореза прописује детаљни садржај унифицираног захтева о обавештењу пореских обвезника у другој земљи чланици и унифицираног захтева за наплату пореза у другој земљи чланици у анексима уредбе.⁷⁶⁴ И Директива о пореској сарадњи прописује електронску размену информација, али Директива о узајамној

⁷⁶² *Ibid.*, чл. 20 ст. 3.

⁷⁶³ Commission Implementing Regulation 1189/2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, чл. 7, чл. 12, ст 1, и чл. 19.

⁷⁶⁴ Видети *Ibid.*, 22-27.

помоћи у наплати пореза је утврдила обавезну употребу електронске мреже у области пореске сарадње.⁷⁶⁵ Тиме је поставила нови ниво пореске сарадње између земаља чланица ЕУ.

Да би се олакшала сарадња између земаља, Директива регулише коришћење језика у процесу узајамне правне помоћи у пореским стварима. Сви документи који су послати земљи од које је захтевана правна помоћ по овој директиви морају бити преведени на њен службени језик, на један од службених језика земље или на језик договорен споразумом између земаља.⁷⁶⁶ Земље имају велику слободу у одређивању језика узајамне комуникације. Постоји изузетак од овог правила - документи за које је захтевано обавештење могу бити послати другој земљи на службеном језику земље која је захтевала правну помоћ у наплати.⁷⁶⁷

Размењене информације по Директиви о узајамној помоћи у наплати пореза се сматрају поверљивим и имају исти третман као сличне информације по националним прописима земље примаоца информација.⁷⁶⁸

Директива допушта неколико алтернативних употреба размењених информација:

- добијене информације могу бити искоришћене за обрачунавање и наплату доприноса о обавезном социјалном осигурању.
- земља прималац информације може користити информације и у друге сврхе ако је то дозвољено прописима земље пошиљаоца информација.⁷⁶⁹
- земља прималац информација од друге земље чланице може послати добијене информације трећој земљи чланици ако сматра да ће то бити корисно за трећу земљу. Земља пошиљалац информација може оспорити трансфер информација у року од десет радних дана од када је дознала за намеру земље која је првобитно добила информацију. Оваква активна формулација омогућује да и трећа земља има корист од правне помоћи у наплати дажбина.

Ово решење има две стране. Оно је добро за буџете земаља чланица, али истовремено угрожава приватност података пореских обвезника због потенцијалних могућности алтернативне употребе информација.

⁷⁶⁵ Seer, "Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters," 74.

⁷⁶⁶ Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, Official Journal of the European Union, No. L 84, 2010, чл. 22, ст. 1.

⁷⁶⁷ Ibid., чл. 22, ст. 2.

⁷⁶⁸ Ibid., чл. 23, ст. 1.

⁷⁶⁹ Ibid., чл. 23, ст. 3.

Комисија има врло активну улогу у примени Директиве о узајамној помоћи у наплати пореза. Она је утврдила детаљна правила о имплементацији одредаба ове директиве. Посебан Комитет за принудну наплату помаже Комисији. Свака земља чланица треба доставити Комисији годишњи извештај о броју укупних захтева о: информацији; обавештењу; и наплати и обезбеђивању наплате пореза (примљени и послати). Такође, земље чланице треба да шаљу и информације о износу наплаћеног пореза других земаља чланица и износу пореза који су друге земље наплатиле за ту конкретну земљу.⁷⁷⁰

Директива о узајамној помоћи у наплати пореза је савремени пропис који је одвео пореску сарадњу између земаља на виши ниво. Нове мере, прописани рокови за одређене радње, стандардизовани формулари и примена електронског комуникацијског система су новине које су омогућиле земљама чланицама бољу наплату пореза и ближу сарадњу. Поред тога, увећале су трошкове пореских органа због интензивније сарадње и компликованијег поступка. Питање је: да ли земље чланице могу трошити додатна средства у времену када се светска економија још опоравља од глобалне финансијске кризе? Прецизни резултати о ефикасности ове Директиве биће познати подношењем Извештаја Комисије Европском Парламенту и Савету о примени ове директиве. Први извештај ће бити израђен пет година након почетка примене Директиве – 1. јануара 2017. године.

1.3. Директива 2003/48/ЕС о опорезивању прихода од штедње у облику камата

Од почетка постојања ЕУ јавиле су се иницијативе за сарадњу у области опорезивања прихода од штедње. Након либерализације токова капитала у оквиру ЕУ али и у односу на земље које нису чланице ЕУ, јавила се потреба за доношењем правила о минималном нивоу опорезивања на приходе од камате. Координација земаља чланица ЕУ о опорезивању прихода од штедње у облику камате је трајала више од 35 година.

⁷⁷⁰ Ibid., чл. 27, ст. 1

Комисија је 1960. године формирала први комитет експерата за анализу политика о опорезивању штедње и ефеката заједничког тржишта.⁷⁷¹ Током 1960-тих година било је јасно да је размена информација оптимално решење због тога што не захтева пореску хармонизацију и сузбија пореску утају. Први предлог Комисије 1967. године је утврдио два потенцијална решења: размена информација са пореским органима резидентне земље власника капитала и хармонизовани порез по одбитку на приходе резидената других земаља чланица. Први и још неколико следећих предлога Комисије (1967, 1989, 1998) нису биле прихваћени од стране земаља чланица. Комисија је израдила још један предлог 2001. године који су прихватиле све земље чланице. Решење је засновано на аутоматској размени информација, као основни модел, и транзициони механизам – порез по одбитку на приход од штедње у облику камата само за камате исплаћене резидентима земаља чланица ЕУ који су остварили приходе од штедње у другој земљи чланице. Директива о опорезивању прихода од штедње у облику камата (Директива о опорезивању штедње) је донета 2003. године. Дванаест земаља чланица су прихватиле аутоматску размену, а Аустрија, Белгија и Луксембург порез по одбитку. Пореска стопа пореза по одбитку је била 15% од 2005. године, 20% од 2008. године, и 35% од 2011. године. Ове три земље почетно су условиле прихватање аутоматске размене применом размене на захтев од стране Швајцарске и осталих земаља које нису чланице ЕУ, али су обухваћене директивом.⁷⁷² Директива о опорезивању штедње је први акт ЕУ које је прописивао обавезну аутоматску размену информација на мултилатералној основи.

Земље чланице ЕУ који су примењивале тајност банкарских послова су прихватиле Директиву о опорезивању прихода од штедње под једним условом - да остали европски банкарски центри који нису чланице ЕУ (Лихтенштајн, Каналска острва, Швајцарска) прихвате еквивалентне мере.⁷⁷³ Да се не би изазвао пренос капитала у европске земље које нису чланице ЕУ, ЕУ је закључила споразуме о примени еквивалентних мера са Швајцарском, Лихтенштајном, Сан Марином, Монаком, Андором и САД и десет зависних територија земаља чланица (Аруба, Ангила (Anguilla), Грнси (Guernsey), Џерси, Монсерат, Острво Човека (the Isle of Man), Кајманска острва, Британска девичанска острва, Холандски Антили, Турска и Каико

⁷⁷¹ K. Holzinger, "Tax Competition and Tax Co-Operation in the EU: The Case of Savings Taxation," *Rationality and Society* 17, no. 4 (2005): 481.

⁷⁷² *Ibid.*, 486.

⁷⁷³ Grinberg, "The Battle Over Taxing Offshore Accounts," 328.

острва (Turks and Caicos Islands) као гаранције.⁷⁷⁴ Ови споразуми о еквивалентним мерама обезбеђују примену режима Директиве о опорезивању штедње у земљама које нису чланице ЕУ. ЕУ је сматрала да ће директива узроковати кретање капитала ка овим земљама уколико оне, иако нису чланице ЕУ, не прилагоде своје пореске системе овој директиви. Неке од ових земаља су тражиле нешто заузврат. Тако, Швајцарска је добила могућност да користи повластице према неким директивама ЕУ које регулишу директне порезе. Андора је увела евро, а Монако је добио приступ тржишту финансијских услуга земаља чланица под једнаким условима као земље чланице ЕУ.⁷⁷⁵

ЕУ је, 2004. године,⁷⁷⁶ одредила 1. јул 2005. године за датум почетка примене Директиве након што су били закључени уговори о размени информација на захтев о приходима од штедње у облику камата са земљама које нису чланице ЕУ, а битне су за ефикасну примену директиве.

Инвеститори и даље могу избегавати плаћање пореза на приходе од штедње преносом њихових средстава у банке и друге финансијске институције основане у земљама са којима нису закључени споразуми о еквивалентним мерама, примера ради, Сингапур, Хонг Конг итд. Осим тога, Директива је садржала неколико празнина.

Директива се примењивала само на камате исплаћене физичким лицама. Обавеза аутоматске размене информација се избегава уколико је камата исплаћена корпорацији или трусту.⁷⁷⁷ У периоду 2000. до 2010. године, просечно 35% од небанкарских депозита земаља чланица ЕУ и других јурисдикција обухваћених овом Директивом су на рачунима офшор субјеката изузетих од пореза. Офшор субјекти најчешће се користе за скривање идентитета стварних корисника прихода.⁷⁷⁸

Институт „камата“ није обухватао све категорије прихода од штедње, примера ради, приходи од финансијских инструмената за обезбеђење капитала и уговора о животном осигурању. То је узроковало дисторзију избора физичких лица између различитих модалитета штедње. Измене директиве из 2014. године регулишу уочене празнине и обезбеђују опорезивање исплата камата које су остварене користећи правне структуре изузете од опорезивања и прихода неких финансијских инструмената и

⁷⁷⁴ Thomas Hemmelgarn and Gaëtan Nicodème, “Tax-Co-Ordination in Europe: Assessing the First Years of the EU-Savings Taxation Directive,” *CESifo Working Paper*, no. 2675 (2009): 6.

⁷⁷⁵ Holzinger, “Tax Competition and Tax Co-Operation in the EU,” 505.

⁷⁷⁶ Council Decision (2004/587/EC) on the date of application of Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, Official Journal of the European Union, No. L 257, 2004.

⁷⁷⁷ T. Rixen, P. Schwarz, “How Effective is the European Union’s Savings Tax Directive? Evidence from Four EU Member States”, *Journal of Common Market Studies*, Vol. 50, No. 1, 2012, p. 157.

⁷⁷⁸ Kaye, “Innovations in the War on Tax Evasion,” 400.

инструмената осигурања. Надлежни органи могу идентификовати стварне кориснике користећи мере одобрене Директивом о спречавању прања новца.

1.3.1. Пореска сарадња између земаља према Директиви о опорезивању прихода од штедње у облику камата

Циљ Директиве о опорезивању прихода од штедње је опорезивање стварних корисника, физичких лица који су резиденти једне земље чланице ЕУ, у њиховој резидентној земљи када добијају приходе у облику камата исплаћених у другој земљи чланици.⁷⁷⁹

Појам исплате камата, према Директиви о опорезивању прихода од штедње из 2003. године, није обухватао неке финансијске инструменте и трансакције које су врло сличне каматама. Овај пропуст је решен 2014. године и сад исплате камата обухватају: камате због сваке категорије потраживања дуга, камате од одређених дужничких хартија од вредности, камате добијене од трансакција дужничким хартијама од вредности или потраживањима дуга, приходе од трансакција акцијама или деловима у предузећима, правним лицима и инвестиционим фондовима који инвестирају више од 40% од њихових средстава у дужничким потраживањима,⁷⁸⁰ и неке бенефиције из уговора животног осигурања.⁷⁸¹

Да се не би изазвале дисторзије финансијских тржишта, камате од одређених дужничких хартија од вредности и бенефиције из уговора животног осигурања се сматрају за камате само ако се исплате обављају након 1. јула 2014.⁷⁸² Финансијски инструменти који су већ пуштени у слободан промет пре ступања на снагу измене Директиве су изузети због тога што измене директиве изазивају увећање цена ових инструмената, а то инвеститори нису имали у виду када су инвестирали у те инструменте.

Стварни корисник је свако физичко лице које прима исплате камата или лице за које су такве исплате обезбеђене, осим ако то физичко лице не докаже да ради за неко

⁷⁷⁹ Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, Official Journal of the European Union, No. L 157, 2003, чл. 1 ст. 1.

⁷⁸⁰ Праг од 40% након 1 јануара 2016. године се смањује на 25%. Видети Council Directive 2014/48/EU amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, Journal of the European Union, No. L 111, 2014, чл. 1, ст. 5 (нови чл. 6, ст. 7)

⁷⁸¹ Ibid., чл. 1, ст. 5 (нови чл. 6, ст. 1).

⁷⁸² Ibid., чл. 1, ст. 5 (нови чл. 6, ст. 9 и 10).

друго лице.⁷⁸³ Када исплатилац камате сматра да физичко лице које прима исплате није стварни корисник, треба да утврди идентитет стварног корисника камате. Ако исплатилац не може да утврди идентитет корисника, сматраће да је физичко лице-прималац прихода стварни корисник.⁷⁸⁴

Исплатилац - резидент ЕУ има обавезу да примењује ову Директиву и када врши исплате камата правним лицима или уговорним формацијама⁷⁸⁵ који нису подвргнути ефективном опорезивању и имају седиште стварне управе ван земаља чланица ЕУ и других земаља које примењују ову Директиву. Директива прописује да се исплате камата ван земаља које примењују Директиву сматрају као директне исплате физичким лицима- резидентима земаља чланица ЕУ који су корисници правних лица и уговорних формација према Директиви 2005/60/ЕС о спречавању употребе финансијског система ради прања новца и финансирања тероризма.⁷⁸⁶ Ова одредба је додата у Директиву 2014. године. Проширење примене Директиве је корисно због ограничавања коришћења субјеката који нису обухваћени Директивом да би се избегле пореске обавезе.

Земље чланице предузимају све неопходне мере да би осигурале примену ове директиве од стране исплатилаца и осталих економских оператора који су основани или имају седиште стварне управе у земљама чланицама ЕУ. Исплатилац према правилима ове Директиве је економски оператер који је основан у земљи која примењује ову директиву и исплаћује или обезбеђује исплате камата за стварног корисника. Економски оператери ће бити сматрани за исплатиоце камата и када исплаћују приходе другим економским оператерима који нису основани у земљама које примењују Директиву о опорезивању штедње у одређеним условима.⁷⁸⁷

Директива донета 2003. године је имала више празнина, због тога је проширена дефиниција о исплатиоцима камата. Правна лица и уговорне формације које нису подвргнуте ефективном опорезивању, а имају седиште стварне управе у земљама које примењују Директиву о опорезивању штедње и добијају исплате камата или обезбеђују такве исплате, биће сматрани за исплатиоце камата. Ова категорија исплатилаца има

⁷⁸³ Ibid., чл. 1, ст. 3 (нови чл. 2, ст. 1).

⁷⁸⁴ Ibid., чл. 1, ст. 3 (нови чл. 2, ст. 2).

⁷⁸⁵ Уговорне формације обухватају скупове имовине без посебног правног субјективитета, који имају посебну намену и нису део имовине лица која су их основали, примера ради, трустови.

⁷⁸⁶ Council Directive 2014/48/EU amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments., чл. 1, ст. 3 (нови чл. 2, ст. 3).

⁷⁸⁷ Ibid., чл. 1, ст. 4 (нови чл. 4, ст. 1).

обавезу да достави информације о стварним корисницима камата пореским органима земље у којој се налази њихово седиште стварне управе. Таква обавеза траје 10 година од дана када је правно лице или уговорна формација добила задњу исплату или дана када је неко физичко лице добило средства од исплаћених камата. Обавеза се утврђује према каснијем датуму.⁷⁸⁸ Од овог режима изузети су инвестициони фондови и предузећа о инвестирању, институције које обезбеђују пензије или услуге осигурања и добротворне организације.

Исплатилац камате, резидент земље чланице ЕУ, који исплаћује камате или обезбеђује исплату камате за стварног корисника, резидента друге земље чланице, има обавезу да достави основне информације о исплати пореском органу резидентне земље чланице. Категорија основних информација обухвата информације о: идентитету и резидентству стварног корисника; имену и адреси исплатиоца; броју рачуна стварног корисника и подацима о уговору животног осигурања, хартијама о вредности или потраживању дуга који обезбеђују исплате камате; износу исплаћених камата утврђених према правилима Директиве.⁷⁸⁹ Земље чланице имају опцију да дозволе исплатиоцима да пријављују само укупне износе камате или друге приходе који су обухваћени Директивом о опорезивању прихода од штедње.⁷⁹⁰ Сматрамо да оваква олакшица смањује трошкове исплатилаца за примену Директиве, али ствара препреке у примени Директиве због различитих режима размене информација које земље могу користити.

Земља чланица у којој је исплатилац резидент послаће информације о каматама пореском органу земље чланице у којој је стварни корисник резидент. Пренос информације о исплатама у току године биће аутоматски извршен бар једном годишње у року од шест месеци по истеку те године. Земље размењују информације о:

- свим категоријама исплата камата;
- лицима која су стварни корисници; и
- променама седишта стварне управе исплатилаца.⁷⁹¹

Исплатилац камата има обавезу да утврди идентитет корисника прихода. За пословне односе који су настали пре 1. јануара 2004. године, исплатилац треба да утврди само име и адресу корисника. Са друге стране, за пословне односе који су

⁷⁸⁸ Ibid., чл. 1, ст. 4 (нови чл. 4, ст. 2, алинеја 6).

⁷⁸⁹ Ibid., чл. 1, ст. 6 (нови чл. 8, ст. 1).

⁷⁹⁰ Ibid., чл. 1, ст. 6 (нови чл. 8, ст. 4).

⁷⁹¹ Ibid., чл. 1, ст. 7 (нови чл. 9, ст. 2).

настали после 1. јануара 2004. године исплатилац треба да обезбеди информације о: имену, адреси, датуму и месту рођења стварног корисника и ПИБ-у корисника у његовој резидентној земљи. За исплате пре 1. јула 2015. године потребни су датум и место рођења корисника само ако није доступан његов ПИБ.⁷⁹² Информације о стварним корисницима се утврђују на основу пасоша или других официјалних докумената о идентификацији. Свака земља чланица има обавезу да обавести Комисију о структури националних ПИБ-а и у којим документима о идентификацији лица су садржани ови бројеви. Комисија треба да објави листу добијених информација из земаља чланица у Службеном гласнику ЕУ.⁷⁹³

Аустрија, Белгија и Луксембург су одлучиле да не примењују аутоматску размену информација од почетка примене Директиве о опорезивању штедње - 1. јула 2005. године. Ове земље су почеле примењивати порез по одбитку. Ове три земље немају обавезу да примењују аутоматску размену све док Швајцарска конфедерација, Андора, Лихтенштајн, Монако и Сан Марино не обезбеде ефективну размену информација на захтев за исплате камата и наплату пореза по одбитку на камате исплаћене резидентима ЕУ, а САД не обезбеде ефективну размену информација на захтев за исплате камата.⁷⁹⁴ Кад се испуне прописани услови завршава се транзициони период и земље чланице ЕУ које примењују порез по одбитку морају прихватити аутоматску размену информација. Ипак, Белгија и Луксембург нису чекале остале земље да би прихватиле утврђене услове. Белгија примењује аутоматску размену од 1. јануара 2010. године, а Луксембург од 1. јануара 2015. године. Аустрија је остала једина земља чланица ЕУ која и даље наплаћује порез по одбитку на приход од штедње у облику камата физичким лицима резидентима других земаља чланица.

Исплатилац прихода, резидент земље чланице ЕУ која не примењује аутоматску размену информација о приходима од штедње у облику камата, има обавезу да наплати порез по одбитку на све исплате камата стварним корисницима који су резиденти у другим земљама чланицама ЕУ. Исплатиоци преносе прикупљени порез по одбитку пореским органима резидентне земље чланице и информишу пореске органе о броју и резидентству лица којима је наплаћен порез по одбитку на приходе од камата.⁷⁹⁵

⁷⁹² Ibid., чл. 1, ст. 4 (нови чл. 3, ст. 2).

⁷⁹³ Ibid., чл. 1, ст. 4 (нови чл. 3, ст. 4).

⁷⁹⁴ Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, чл. 10, ст. 2.

⁷⁹⁵ Council Directive 2014/48/EU amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, чл. 1, ст. 9 (нови чл. 11, ст. 2).

Током транзиционог периода земље чланице које нису пристале на аутоматску размену информација имају могућност да прошире примену пореза по одбитку. Оне могу задужити исплатиоце који су њихови резиденти да наплаћују порез по одбитку и на исплаћене камате правним лицима или уговорним формацијама које имају седиште стварне управе у другој земљи чланице. Правна лица и уговорне формације из других земаља чланица могу да избегну ову обавезу ако се сагласе да информације о њиховом имену, правном облику, седишту стварне управе и укупној суми исплаћених камата буду послате пореским органима резидентне земље ових субјеката.⁷⁹⁶ Тако се смањује пореска утаја и коришћење правних лица ради избегавања плаћања пореза.

Земљама чланицама ЕУ које наплаћују порез по одбитку на камате од штедње је дозвољено да задрже 25% од прикупљеног пореза по одбитку. Остатак од 75% биће пренет резидентној земљи стварног корисника, без откривања његовог идентитета, у року од шест месеци по истеку године у којој је исплаћена камата.⁷⁹⁷

Земље чланице ЕУ које наплаћују порез по одбитку треба да омогуће стварним корисницима да избегну плаћање пореза ако они пристану на размену информација о исплатама камата са њиховим резидентним земљама. Стварни корисник - порески обвезник може да овласти исплатиоца прихода да шаље информације о њему или може поднети исплатиоцу сертификат пореских органа његове резидентне земље који садржи податке о исплатиоцу камата, стварном кориснику и броју рачуна или средствима која доносе камату.⁷⁹⁸

Комисија има активну улогу у примени Директиве. Она утврђује стандардне формате и доноси споразуме о примени електронске размене информација. Посебан Комитет о административној сарадњи у опорезивању помаже Комисији. Земље чланице треба до 1. јануара 2016. године да донесу потребне прописе о примени ове Директиве, а измене Директиве се примењују првог дана треће године од календарске године кад је Директива ступила на снагу (15.04.2014) – то би било од 1. јануара 2017. године.⁷⁹⁹

Директива о опорезивању штедње је револуционарни инструмент у области узајамне правне помоћи у праву ЕУ. По први пут је имплементирана мултилатерална

⁷⁹⁶ Ibid., чл. 1, ст. 9 (нови чл. 11, ст. 5).

⁷⁹⁷ Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, чл. 12, ст. 1 и 2.

⁷⁹⁸ Council Directive 2014/48/EU amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, чл. 1, ст. 10 (нови чл. 13).

⁷⁹⁹ Ibid., чл. 2.

аутоматска размена информација. Њене празнине су кориговане изменама Директиве 2014. године. Иако су измене решиле неке проблеме, одредбе измена су комплексније у односу на остале инструменте ЕУ о узајамној правној помоћи у пореским стварима. Комисија и овим инструментом добија функцију помагача спровођења секундарног права ЕУ. Очигледно је да су сви инструменти ЕУ о узајамној правној помоћи израђени на основу истих принципа, а разлике између инструмената су резултат специфичности одређених случајева који су предмет регулисања.

1.4. Уредба 904/2010 о административној сарадњи и сузбијању превара у области пореза на додату вредност

Порез на додату вредност (ПДВ) је индиректан порез хармонизован на нивоу ЕУ. И поред хармонизације, земље самостално утврђују пореске стопе па се јављају разлике. Сама структура ЕУ је специфична и олакшава избегавање плаћања пореза. Јаз између потенцијалног и скупљеног ПДВ за 2011. годину је процењен на око 193 милијарди евра што је око 18 % од укупног ПДВ за ту годину и 1,5% БДП земаља чланица.⁸⁰⁰ Целокупан износ ове разлике између потенцијалног и прикупљеног ПДВ није повезан са преварама и пореском утајом, али је добар показатељ да је проблем у примени ПДВ великих размера.

Пореска сарадња у области ПДВ почела је 1979. године. Директива о узајамној помоћи пореских органа у области непосредних пореза 77/799/ЕЕС је измењена Директивом 79/1070/ЕЕС омогућујући узајамну помоћ у размени информација ради разреза ПДВ. Директива о узајамној помоћи у наплати дажбина, које су биле део система финансирања Европског фонда за усмеравање и гаранције у пољопривреди, пољопривредне дажбине и царине 76/308/ЕЕС, је проширена са Директивом 79/1071/ЕЕС која је прописала сарадњу у наплати ПДВ.⁸⁰¹

Стварање јединственог тржишта и економске уније захтевало је укидање физичких и фискалних граница. Директивом 91/680/ЕЕС о укидању фискалних граница пореска гранична контрола је замењена административном контролом. Ова нова околност је утицала на проширење пореске сарадње у области ПДВ. Због тога је Савет

⁸⁰⁰ European Commission, *Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council Regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax*, COM(2014) 71 final, (Brussels, 2014), 2.

⁸⁰¹ Видети: В. Ј. М. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, (Kluwer Law International, 4th edition, 2004), 709.

министара донео Уредбу 218/92 о административној сарадњи у области ПДВ којом је уведен VIES (енг. VAT information exchange system) – Систем за размену информација о ПДВ. Претходно усвојена правила у директивама о пореској сарадњи у области ПДВ остала су на снази.

После 1993. године, физичка контрола добара на граници између земаља чланица је замењена рачуноводственом контролом учесника у процесу производње и дистрибуције добара. Због смањене могућности контроле промета добара VIES систем је створио услове да земље чланице контролишу промет на нивоу Уније преко провере пријављене продаје и куповине добара.⁸⁰²

Плуралитет пореских инструмената у области ПДВ није одговарао високом степену интеграције у монетарној и економској унији и присутној пореској утаји. Пореска утаја на нивоу ЕУ се проценује на 60-100 милијарди евра годишње.⁸⁰³ Због тога је Савет ЕУ усвојио Уредбу 1798/2003/ЕС о административној сарадњи у области ПДВ. Овом уредбом укинута су Уредба 218/92 и одредбе о ПДВ у Директиви о узајамној помоћи пореских органа у опорезивању 77/799/ЕЕС па је, сходно томе, први пут пореска сарадња у области ПДВ уређена јединственим инструментом.

Уредба из 2003. године мењана је неколико пута, зато што су радикалне промене учиниле уредбу нејасном, а јавила се и потреба за новим променама правила Уредбе из 2003. године. Нова Уредба о административној сарадњи и супростављању преварама у области ПДВ, донета је 2010. године.

Пореска сарадња у области ПДВ по овој уредби остварује се на сличан начин као и пореска сарадња у области непосредних пореза. То је изричито наглашено у националним извештајима Белгије, Холандије, Пољске и Шпаније.⁸⁰⁴ Сарадња се остварује преко Комуникацијске мреже Уније – CCN, електронским путем, осим у одређеним случајевима (захтев о обавештењу и достава оригиналних докумената).

Свака земља чланица је имала обавезу да одреди централну канцеларију за везе која ће бити овлашћена за контакт са другим земљама чланицама у области пореске сарадње о ПДВ. Да би узајамна административна сарадња била ефикаснија и бржа, земље чланице могу одредити и овлашћене органе и лица која директно могу

⁸⁰² S. Cnossen, “VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience”, *Tax Law Review*, Vol. 63 (2010): 598.

⁸⁰³ *Ibid.*, 601.

⁸⁰⁴ R. Seer, I. Gabert, „General report “Mutual assistance and information exchange”“ *Annual Congress of European Association of Tax Law Professors – Section B. Mutual assistance and information exchange*, Santiago de Compostela 2009, 18.

размењивати информације са органима других земаља чланица у оквирима њихових овлашћења према овој Уредби.⁸⁰⁵ Централна канцеларија за везе мора водити Регистар о овлашћеним органима и лицима. Са друге стране, Комисија има обавезу да објави листу надлежних органа земаља чланица о примени Уредби о административној сарадњи и сузбијању превара у области пореза на додату вредност (даље Уредби о административној сарадњи у области ПДВ).⁸⁰⁶ Ове обавезе олакшавају пореску сарадњу између надлежних институција због побољшања информисаности о овлашћењима конкретних органа земаља чланица.

1.4.1. Мере узајамне правне помоћи прописане Уредбом о административној сарадњи у области ПДВ

По овој Уредби земља чланица може поднети захтев за размену информација. Ако органи земље чланице којој је захтев упућен не поседују информације, порески органи имају обавезу да спроведу истрагу ради обезбеђивања информација.⁸⁰⁷ Земља од које су захтеване пореске информације мора доставити захтеване информације у року од три месеца, али ако порески органи већ поседују захтеване информације доставу морају извршити најкасније за један месец.⁸⁰⁸ Ови рокови су краћи у односу на рокове прописане Директивом о административној сарадњи у области опорезивања.

Земља која не може да шаље захтеване информације у прописаним роковима обавештава земљу подносиоца о разлозима због чега не може да обезбеди захтеване информације. Земље чланице могу саме уговорити рокове за размену информација за одређене случајеве.⁸⁰⁹

Уредба регулише размену информација без претходног захтева између земаља чланица. Земље чланице размењују информације без захтева када: земља порекла има информације неопходне за ефективну контролу у земљи дестинације; једна земља чланица има оправдану сумњу да је обвезник ПДВ прекршио прописе о ПДВ у другој земљи чланици; и постоји ризик од губитка пореских прихода у другој земљи

⁸⁰⁵ Council Regulation 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, Official Journal of the European Union, No. L 268, 2010, чл. 4.

⁸⁰⁶ *Ibid.*, чл. 3.

⁸⁰⁷ *Ibid.*, чл. 7, ст. 2.

⁸⁰⁸ *Ibid.*, чл. 10.

⁸⁰⁹ *Ibid.*, чл. 11.

чланици.⁸¹⁰ Размена информација без претходног захтева спровешће се као аутоматска или спонтана размена информација.

Аутоматска размена информација примењује се на информације о регистрованим трговцима који немају седиште у тој земљи чланици⁸¹¹ и информације о новим превозним средствима.⁸¹² Аутоматска размена се спроводи у року од 3 месеца по истеку календарског квартала у којем је информација постала доступна пореским органима. Земље чланице су имале обавезу да до 20. маја 2012. године обавесте Комисију да ли ће се уздржати од аутоматске размене по наведеној уредби. Комисија информише остале земље чланице о одлуци о учешћу у аутоматској размени одређених земаља.

Информације које нису послате аутоматским путем биће послате другим земљама користећи спонтану размену. Спонтана размена је општи механизам размене информација без претходног захтева, а аутоматска размена је специјална мера.

Порески органи земаља чланица могу користити и друге мере узајамне правне помоћи. Уредбом су прописани: обавештење у другој земљи чланици,⁸¹³ присуство пореских службеника у другој земљи чланици⁸¹⁴ и симултана контрола⁸¹⁵. Ове мере су сличне са мерама прописаним у раније објашњеним инструментима ЕУ у области пореске сарадње. И ограничења узајамне правне помоћи⁸¹⁶ и заштита и поверљивост размењених информација⁸¹⁷ су идентично регулисани као у Директиви о административној сарадњи у области опорезивања.

Разлика у односу на остале инструменте ЕУ у области пореске сарадње је у обавези складиштења и размене одређених информација о обвезницима ПДВ. Свака земља чланица ЕУ преко својих пореских органа прикупљаће информације:

⁸¹⁰ Ibid., чл. 13, ст. 1.

⁸¹¹ Детаљније: Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, Official Journal of the European Union, No. L 112, 2006, одељак 12, глава 6.

⁸¹² Commission Implementing Regulation 79/2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, Official Journal of the European Union, No. L 29, 2012, чл. 2.

⁸¹³ Council Regulation 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, чл. 25.

⁸¹⁴ Ibid., чл. 28.

⁸¹⁵ Ibid., чл. 29.

⁸¹⁶ Ibid., чл. 54.

⁸¹⁷ Ibid., чл. 55.

- за идентификацију предузећа, корисника специјалне шеме у промету добара и услуга у интракومنитарној трговини (промет добара и услуга на нивоу ЕУ) према одељку 11 глава 6 Директиве 2006/112/ЕЕС,⁸¹⁸ и њихових пословних партнера;
- о идентитету, пословној активности, правној форми и адреси лица која су регистрована са посебним идентификацијским бројем као порески обвезници ПДВ у одређеној земљи чланици;
- о поништеним бројевима обвезника ПДВ и датумима када су ти порески бројеви обвезника укинута и
- о пореским обвезницима који обезбеђују електронске услуге крајњим корисницима према специјалној шеми (идентификацијски порески бројеви и датум престанка пословне активности).⁸¹⁹

Складиштене информације, ради спровођења правила ове Уредбе, ће бити доступне пет година након истека календарске године у којој су складиштени подаци постали први пут доступни.⁸²⁰ Земље чланице гарантују да су информације које обезбеђује тачне, комплетне и ажуриране.

Свака земља чланица ЕУ обезбедиће аутоматски и директни приступ пореским органима других земаља чланица, до складиштених информација о обвезницима ПДВ.⁸²¹ Минимални стандард је да земље морају обезбедити аутоматску размену у погледу информација о идентификацијским бројевима њихових резидентних пореских обвезника за ПДВ и о вредности промета добара и услуга на збирном и појединачном нивоу са пореским обвезницима ПДВ друге земље чланице. Контрола и надзор промета добара и услуга на нивоу ЕУ су погодни за откривање пореске утаје и откривање непријављених трансакција.

Слободно кретање добара и услуга без граничних контрола учинило је развој VIES систем неопходним делом контроле ПДВ у ЕУ. Пореске информације су део централне базе података у земљи чланици која је доступна пореским органима других земаља чланица. Порески органи могу упоредити интракومنитарни промет трговца са његовим пријављеним прометом и потврдити валидност информације.

⁸¹⁸ Ова глава уређује права и обавезе регистрованих предузећа, корисника посебне шеме у области обезбеђивања електронске услуге крајњим корисницима на подручју ЕУ, који немају седиште ни у једној земљи чланици ЕУ.

⁸¹⁹ Council Regulation 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, чл. 17.

⁸²⁰ Ibid., чл. 18.

⁸²¹ Ibid., чл. 21.

VIIES систем функционише у оквиру ЕУ од 1. јануара 1993. године али само за промет добара. Постоје три фазе у развоју VIIES система: почетна фаза (1993.-2003. године) у којој су се размењивале само информације о промету добара; фаза консолидације (2003. -2010. године); и трећа фаза (од 2010. године) када су и информације о промету услуга обухваћене VIIES системом.⁸²²

Осим пореских органа и обвезници ПДВ, који обављају интракомунитарни промет, могу користити VIIES систем ради верификације идентификационог броја обвезника ПДВ у другој земљи чланици.⁸²³ Провера пореског идентификационог броја је од важности за пореске обвезнике у циљу контроле статуса пословног партнера и примене националних пореских правила.

Због унапређења мултилатералне сарадње и спречавања превара у области ПДВ, земље чланице ЕУ су основале EUROFISC мрежу. Ова мрежа се користи за размену специфичних информација и служи као механизам о раном обавештавању и спречавању пореских превара у области ПДВ. Чланство у EUROFISC није обавезно и свака земља самостално одлучује да ли ће постати чланица. Комисија обезбеђује техничку и логистичку подршку EUROFISC, али нема приступ информацијама размењених коришћењем ове мреже.⁸²⁴

Иако Комисија подржава став да прописи ЕУ у области административне сарадње за ПДВ обезбеђују могућност за сарадњу између земаља чланица ЕУ, земље не могу искористити понуђене мере због језичких баријера и недовољних ресурса.⁸²⁵ Извештај Харисона (Harrison) и Крелова (Krellove) указује да прикупљање информација захтева превише времена, средстава и да је склоно грешкама.⁸²⁶ Многе пронађене грешке су резултат лоше заштите података при преносу, разлике у обрачунском периоду, и нису резултат прикривених трансакција пореских обвезника. Пример је и грешка од 80 милијарди евра коју је учинила Комисија 2008. године.

Правила о пореској сарадњи у области ПДВ су довољна за опорезивање интракомунитарне трговине, али земље могу унапредити кооперацију преко програма процене ризика и истрагама за прикривене трансакције. „Да би се зауставиле

⁸²² Richard Ainsworth, “Black Swans: Recapitulative Statements/VIES (VAT) & Use Tax Reciprocity (RST),” *Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper*, no. 12–10 (2012): 5.

⁸²³ Council Regulation 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, , чл. 31.

⁸²⁴ *Ibid.*, чл. 35.

⁸²⁵ S. Cnossen, “VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience”, *Tax Law Review*, Vol. 63 (2010): 604.

⁸²⁶ *Ibid.*, 615.

прекограничне пореске преваре, требало би обезбедити ефективни прекогранични надзор промета добара и услуга што би проширило надлежност националних пореских органа у области ПДВ.⁸²⁷ Комисија има обавезу да подноси Европском Парламенту и Савету периодичне извештаје о примени ове Уредбе. Уредба се почела примењивати од 1. јануара 2012. године, али све одредбе Уредбе су постале оперативне 1. јануара 2015. године.

1.5. Уредба 389/2012 о административној сарадњи у области акциза и укидање Уредбе 2073/2004

Узајамна правна помоћ о акцизама је регулисана правним актима ЕУ од 1992. године након укидања граница између земаља чланица ЕУ.⁸²⁸ Први специјални инструмент ЕУ о узајамној правној помоћи у области акциза је Уредба бр. 2073/2004 о административној сарадњи у области акциза⁸²⁹. Ова уредба детаљно је регулисала сарадњу земаља чланица ЕУ у области акциза, али развој информационих технологија и начин избегавања плаћања акциза је створио потребу за новом уредбом. Због тога, Савет је 2012. године усвојио Уредбу бр. 389/2012 о административној сарадњи у области акциза и укидању Уредбе бр. 2073/2004⁸³⁰ (даље Уредба о акцизама).

Уредба о акцизама прописује правила о сарадњи у области акциза између земаља чланица ЕУ и између земаља чланица и Комисије због правилне примене правила о акцизама. Свака земља одређује надлежне органе за примену Уредбе о акцизама и о томе обавештава Комисију. Комисија је објавила листу надлежних органа у области акциза у Службеном гласнику ЕУ.⁸³¹ Оваква пракса олакшава пореску сарадњу и органи земље чланице лако утврђују који је надлежни орган других земаља чланица у конкретним ситуацијама.

Надлежни орган сваке земље чланице овлашћује централну канцеларију за везе чији примарни задатак је сарадња са осталим земљама чланицама у области акциза.

⁸²⁷ Ibid., 621.

⁸²⁸ Council Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, Official Journal of the European Communities No L 76, 1992, чл. 30.

⁸²⁹ Council Regulation (EC) No 2073/2004 on administrative cooperation in the field of excise duties, Official Journal of the European Union L 359, 2004.

⁸³⁰ Council Regulation (EU) No 389/2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) No 2073/2004, Official Journal of the European Union L 121, 2012.

⁸³¹ Ibid., чл. 3.

Осим централне канцеларије за везе, земље чланице могу да одреде и овлашћене органе и лица који могу директно, у оквирима њихових овлашћења, размењивати информације за одређене порезе са органима других земаља чланица по Уредби о акцизама.

Земље чланице на захтев размењују информације ради правилне примене прописа о акцизама и информације о конкретним случајевима повезани са кретањем акцизних добара у ЕУ.⁸³² Размена информација на захтев се спроводи користећи стандардизовани заједнички документ о узајамној правној помоћи (mutual administrative assistance document).⁸³³ Комисија је утврдила процедуре и формат заједничког документа о узајамној правној помоћи. Земље шаљу заједничке документе електронским путем. Ако у одређеним случајевима употреба ових докумената није могућа, земље чланице могу слати информације користећи друга средстава (пошту, факс, мејл, итд.). Земља од које су захтеване пореске информације мора доставити захтеване информације у року од три месеца од пријема захтева, али ако порески органи већ поседују захтеване информације доставу морају извршити најкасније за један месец.⁸³⁴

Ова Уредба прописује и присуство пореских службеника у другој земљи чланици⁸³⁵, симултане контроле⁸³⁶ и обавештавање пореских обвезника у другој земљи⁸³⁷. На тај начин, земље чланице могу користити основне мере узајамне правне помоћи и у области акциза.

Специфичност Уредбе о акцизама је у правилима која утврђују размену информација без претходног захтева. Надлежни органи земаља чланица обавезно размењују информације без претходног захтева када:

- су прекршена правила или постоји сумња да су прекршена правила о акцизама у другој земљи чланици;
- прекршај правила о акцизама или сумња о томе у једној земљи чланици може изазвати фискалне последице у другој земљи чланици;
- постоји ризик од преваре или губитка акциза у другој земљи чланици;

⁸³² Ibid., чл. 8.

⁸³³ Ibid., чл. 9, ст. 1.

⁸³⁴ Ibid., чл. 11.

⁸³⁵ Ibid., чл. 12.

⁸³⁶ Ibid., чл. 13.

⁸³⁷ Ibid., чл. 14.

- комплетно уништење или неповратни губитак акцизних добара су се догодили у поступку одложеног обрачунавања и плаћања акциза;
- десио се неки неочекивани догађај који има утицај на обрачунавање акциза током транспорта акцизних добара у оквиру ЕУ.⁸³⁸

Надлежни органи земаља чланица имају могућност за опциону размену информација без претходног захтева. Земље могу спонтано да размењују информације које су битне за спровођење прописа о акцизама, а нису обухваћене обавезном разменом информација без претходног захтева.⁸³⁹ Иако Уредба о акцизама прописује неке посебне мере узајамне правне помоћи, оне не утврђују нове обавезе за прикупљавање информација надлежним органима које би могле изазвати и несразмерно оптерећење.⁸⁴⁰

Акцизе су хармонизоване на нивоу ЕУ, а то захтева и посебне мере које обезбеђују њихово тачно обрачунавање и наплату. Свака земља има електронске регистре који садрже битне информације о економским оператерима (овлашћени власници и корисници акцизних складишта, дистрибутери и примаоци акцизних добара) и пословним просторијама које су регистроване као акцизна складишта. За битне информације се сматрају: јединствени акцизни број који је увео надлежни орган економским оператерима или пословним просторијама, име и адреса економских оператера и пословних просторија, категорија и код акцизних добара, идентитет централне канцеларије за везу од које се могу обезбедити додатне информације, и подаци о валидности акцизне дозволе економских оператера.⁸⁴¹

Информације о економским оператерима које обављају транспорт акцизних добара без обрачунавања и плаћања акциза које су садржане у регистрима земаља чланица аутоматски се шаљу Централном регистру. Комисија је организовала Централни регистар и тиме обезбедила ажурирање и приступ подацима из националних регистара земаља чланица.⁸⁴² Свака земља треба да чува информације о транспорту акцизних добара у оквиру ЕУ у националним регистрима најмање пет година од краја године у којој је почео транспорт.⁸⁴³

⁸³⁸ Ibid., чл. 15, ст. 1.

⁸³⁹ Ibid., чл. 16, ст. 1.

⁸⁴⁰ Ibid., чл. 18.

⁸⁴¹ Ibid., чл. 19, ст. 2.

⁸⁴² Ibid., чл. 19, ст. 4.

⁸⁴³ Ibid., чл. 21.

Ограничења узајамне правне помоћи су идентична као и у другим инструментима ЕУ о узајамној правној помоћи. Ипак, постоји једна специфичност. Земља која одбија спровођење мере узајамне правне помоћи обавештава земљу пошиљаоца захтева о разлогу због чега одбија захтев, али земље чланице имају обавезу да обавесте и Комисију о основама због којих одбијају захтеве о узајамној правној помоћи. Комисија прикупља ове податке у статистичке сврхе.⁸⁴⁴

Једно од деликатних питања у области узајамне правне помоћи је режим трошкова. Земље чланице немају право да захтевају поврат трошкова због примене Уредбе, осим трошкова за експерте.⁸⁴⁵ За разлику од других инструмената који уређују питање трошкова општим начином и дозвољавају поврат ванредних трошкова, Уредба прописује конкретну категорију за коју земље могу тражити поврат трошкова. Овај режим ограничава узајамну правну помоћ у области акциза највише због неколико одредби Уредбе које дозвољавају одбијање захтева о узајамној правној помоћи због несразмерног оптерећења.⁸⁴⁶

Размењене или прикупљене информације према овој Уредби ће бити сматране пословном тајном и добијају заштиту као сличне информације по праву земље чланице примаоца информација.⁸⁴⁷ Информације се могу користити за: утврђивање и наплату акциза; надзор транспорта акцизних добара; анализу ризика у области акциза; истраге о акцизама; и утврђивање других дажбина према Директиви 2010/24 о узајамној помоћи у наплати пореза.⁸⁴⁸ Надлежни органи земље примаоца информација могу користити добијене информације и у друге сврхе ако је то дозвољено прописима земље пошиљаоца информација и надлежни органи земље пошиљаоца су дозволили такву употребу. Размењене информације се могу користити и у управним и кривичним поступцима због кршења пореских прописа.

Осим формалне и детаљно регулисане сарадње, Комисија обезбеђује и неформалну сарадњу између земаља чланица у области акциза. Свака земља чланица шаље Комисији информације о спровођењу Уредбе, методима које користе порески обвезници због избегавања примене прописа о акцизама и механизмима земаља чланица о спречавању пореске утаје у области акциза.⁸⁴⁹ Комисија прослеђује

⁸⁴⁴ Ibid., чл. 25, ст. 5.

⁸⁴⁵ Ibid., чл. 26.

⁸⁴⁶ Ibid., чл. 18 и чл. 25, ст. 2.

⁸⁴⁷ Ibid., чл. 28, ст. 1.

⁸⁴⁸ Ibid., чл. 28, ст. 2.

⁸⁴⁹ Ibid., чл. 34, ст. 2.

информације до осталих земаља чланица ЕУ које имају интерес за те информације. Ова врста сарадње не сме изазвати неоправдано увећање административних трошкова земљама чланицама.

Земље чланице обавештавају Комисију када склопе билатералне уговоре који обухватају акцизе, осим уговора који регулишу индивидуалне случајеве. Комисија информише све остале земље чланице о таквим уговорима. Посебан комитет о акцизама помаже Комисији у њеним активностима у области акциза.

Уредба која регулише узајамну правну помоћ у области акциза поставља Комисију као центар за спровођење и олакшање пореске сарадње између земаља чланица. Таква улога Комисије је неопходна због хармонизације акциза на нивоу ЕУ и поштовања слободе кретања акцизних добара. Са друге стране, сматрамо да комплекснија правила ЕУ о узајамној правној помоћи дистанцирају пореске обвезнике од рада пореских органа у области акциза, а такво стање смањује добровољно поштовање пореских прописа.

1.6. Утицај праксе Европског суда правде на узајамну правну помоћ у пореским стварима

Европски суд правде- ECJ (енг. European Court of Justice) има обавезу да штити слободу кретања добара, људи и капитала и вршења услуга у оквиру заједничког тржишта ЕУ. На основу члана 63. Уговора о функционисању ЕУ, ECJ штити кретање капитала између земаља чланица ЕУ и између чланица ЕУ и трећих земаља. Слобода кретања капитала је једина слобода која се односи и на треће земље ван оквира ЕУ. Али ECJ је развио различите механизме за заштиту кретања у случајевима када су укључене треће земље и мање користи начело пропорционалности превентивних мера него када је у питању кретање капитала између земаља чланица ЕУ.

Инструменти ЕУ о узајамној правној помоћи у пореским стварима служе као оправдање за укидање ограничења слободног кретања капитала у земљама чланицама ЕУ. Ситуација је различита када је у питању кретање капитала из трећих земаља у земље чланице ЕУ иако је то дозвољено оснивачким уговорима ЕУ. Практика ECJ је

основ да неке земље услове слободно кретање капитала склапањем споразума о узајамној помоћи у пореским стварима са трећим земљама.⁸⁵⁰

Први случај који је разматрао ово питање ЕСЈ је случај *A*.⁸⁵¹ У овом случају, ЕСЈ по први пут је утврдио да земље чланице ЕУ могу ограничити кретања капитала из треће земље која није чланица ЕУ због непостојања споразума о узајамној правној помоћи у пореским стварима између одређене земље чланице ЕУ и те треће земље. Оправдање ЕСЈ је било да земље имају потребу за информацијама из треће земље како би утврдиле да су испуњени услови о слободном кретању капитала. Ако трећа земља нема склопљен инструмент о узајамној правној помоћи са ЕУ не постоји механизам за извршење ефективног фискалног надзора и спречавање пореске утаје. То је довољан разлог ЕСЈ да ограничи кретање капитала.

То је евидентно и у случају *Haribo*.⁸⁵² Аустријско право је условило изузетак од опорезивања дивиденди када је корисник резидент треће земље са постојањем инструмента о размени пореских информација и наплати пореза. Оваква обавеза није била утврђена за дивиденде из већих инвестиција (изнад 10% у основном капиталу).⁸⁵³ Аустријске власти су оправдавале дискриминаторске мере за портфолио дивиденде изостанком размене информација у пореским стварима, иако нису прописивале исту обавезу у случају већих инвестиција. Иако је аргумент био фаличан, ЕСЈ је прихватио овај аргумент. Међутим, ЕСЈ је заузео став да је захтев аустријског права о постојању инструмента о наплати пореза непропорционалан и да Аустрија треба да укине ову одредбу режима.

У случају *ELISA*⁸⁵⁴ је утврђено да су француски порески органи могли да траже информације директно од пореских обвезника када су информације неопходне за утврђивање и наплату пореза и да нису дозвољене дискриминаторне мере. Пореском обвезнику је у овом случају морало бити дозвољено да докаже непостојање намере избегавања плаћања пореза, односно да је луксембуршкој компанији морала бити обезбеђена могућност да достави информације о идентитету акционара. Сходно томе,

⁸⁵⁰ Spies, "Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law," 519.

⁸⁵¹ Skatteverket (S) v. A, C-101/05, OJ C 106, ECLI:EU:C:2007:804.

⁸⁵² Haribo Österreichische Salinen, C-436/08 and C-437/08, ECLI:EU:C:2011:61.

⁸⁵³ Lang, "The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance," 200.

⁸⁵⁴ Société Elisa (Lux) v. Dir. gén. des impôts (F), C-451/05, ECLI:EU:C:2007:594.

пореско ослобођење би се могло ускратити само ако се тражене информације не доставе.⁸⁵⁵

Са друге стране, исти француски режим је био предмет још једне одлуке ЕСЈ. У случају *Rimbaud* је у питању била компанија која је била резидент Лихтенштајна. Лихтенштајн је земља чланица ЕЕА (енг. European Economic Area). ЕСЈ је утврдио да је у случају *Rimbaud* постојало ограничење у погледу кретања капитала, које није допуштено Уговором о оснивању ЕЕА, међутим, таква рестрикција је оправдана ради спречавања пореске евазије и пореске контроле. У овом случају није било дозвољено да порески обвезници доставе потребне информације због тога што Лихтенштајн није чланица ЕУ и не примењује инструменте ЕУ о узајамној правној помоћи, нити има склопљено споразум о размени пореских информација са Француском. Чак и да порески обвезници доставе информације, француски порески органи немају доступни механизам да их провере. То показује став ЕСЈ да резиденти земаља чланица ЕУ могу сами да обезбеде доказе да није постојала намера избегавања плаћања пореза у конкретном случају, док таква могућност није дозвољена резидентима других земаља које нису чланице ЕУ (чак и земље чланице ЕЕА) ако не постоји инструмент о узајамној правној помоћи који би обезбедио контролу таквих информација.⁸⁵⁶

Осим размене информација, пракса ЕСЈ стимулише и примену осталих мера узајамне правне помоћи. Неколико случаја ЕСЈ (*Turpeinen*,⁸⁵⁷ *N*,⁸⁵⁸ *National Grid Indus*,⁸⁵⁹ *Van Hilten*⁸⁶⁰) утврђују да земље не могу оправдати порезе по одбитку или друге мере које утврђују време плаћања пореза, примера ради, излазни порез или опорезивање скривених резерви након преноса капитала у другој земљи чланици. Земље чланице могу да примене инструменте ЕУ о наплати пореза као мање рестриктивну меру.

ЕСЈ користећи негативну хармонизацију унапређује узајамну правну помоћ између земаља чланица ЕУ и између земаља чланица ЕУ и других земаља. Овакво стање стимулише треће земље да склапају инструменте о узајамној правној помоћи са

⁸⁵⁵ Цвјетковић, “Размена информација у области непосредног опорезивања у праву Европске уније и пракси Европског суда правде,” 358.

⁸⁵⁶ *Ibid.*, 363.

⁸⁵⁷ *Turpeinen v. Uudenmaan verovirasto (Uusimaa Tax Office) (FIN)*, C-520/04, ECLI identifier: ECLI:EU:C:2006:703.

⁸⁵⁸ *N. v. Insp. Belastingdienst/Grote Ondernemingen (NL)*, C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525.

⁸⁵⁹ *National Grid Indus BV (NL)*, C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785.

⁸⁶⁰ *van Hilten-van der Heijden v. Rijksbelastingdienst (NL)*, C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131.

земљама чланицама ЕУ да би избегли дискриминаторски третман, а подстиче земље чланице ЕУ да ефективно користе инструменте ЕУ о узајамној правној помоћи.

2. Програм FISCALIS и његов значај у области узајамне правне помоћи у ЕУ

Институције ЕУ су донеле многе акте у области опорезивања. Посредни порези су хармонизовани, а непосредни порези су прилагођени да не би ометали функционисање јединственог тржишта. Али само доношење аката није довољно за њихову ефективну примену. Због тога још 1998. године ЕУ је успоставила програм FISCALIS да би побољшала наплату посредних пореза у оквиру јединственог тржишта.⁸⁶¹ Само први програм FISCALIS који се примењивао од 1998. до краја 2002. године је био изричито усмерен ка олакшавању примене посредних пореза. Следећи програми су обухватили и посредне и непосредне порезе.

Стандардизована и ефикасна примена права ЕУ је битан услов за функционисање пореских система на јединственом тржишту ЕУ, заштиту интереса ЕУ и земаља чланица и спречавање пореске утаје и пореске евазије. Да би постигле ефективну примену права ЕУ, земље чланице и институције ЕУ морају радити заједно. Основни циљ програма FISCALIS је побољшавање сарадње пореских органа земаља чланица.

Програм FISCALIS 2020 је фокусиран на порезе који су хармонизовани на нивоу ЕУ, али и на остале порезе који су битни за функционисање заједничког тржишта и пореску сарадњу између земаља чланица. Текући програм продужава остварење основних циљева претходних програма FISCALIS (побољшање примене права ЕУ у области опорезивања, олакшавање размене информација и пореске сарадње између земаља чланица и унапређење административног капацитета надлежних пореских органа). Поред тога, листа циљева је проширена сузбијањем пореске утаје, пореске евазије и агресивног пореског планирања.⁸⁶²

⁸⁶¹ Decision No 888/98/EC of the European Parliament and of the Council establishing a programme of Community action to ameliorate the indirect taxation systems of the internal market (Fiscalis programme), Official Journal of the European Communities L 126, 1998.

⁸⁶² Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision No 1482/2007/EC, Official Journal of the European Union L 347, 2013, чл. 5, ст. 1 и 2.

Овај програм утврђује многе активности да би постигао своје циљеве. Активности су подељене у неколико група: заједничке активности (семинари и радионице, пројектне групе, билатералне и мултилатералне контроле, радне посете због унапређења знања и рада службеника у пореским стварима, организовање експертских тимова, унапређење капацитета администрације, студије, пројекти о комуникацијама итд.), успостављање и одржавање европских информацијских система⁸⁶³ и заједнички тренинзи. Учешће земаља чланица у активностима програма је на добровољној основи.

У области узајамне пореске сарадње посебно су битне билатералне и мултилатералне контроле и успостављање и одржавање европских информацијских система.

Према правилима првог програма FISCALIS, „мултилатерална контрола је сарадња између најмање три надлежна органа земаља чланица због координације њихових истрага о конкретним пореским обвезницима који имају пореске обавезе у вези са посредним порезима у тим земљама.“⁸⁶⁴ Текући FISCALIS 2020 прописује да билатералне и мултилатералне контроле обухватају координиране активности за утврђивање пореских обавеза једног или више пореских обвезника од стране двеју или више земаља које имају заједнички интерес- тзв. симултане контроле. Програм FISCALIS 2020 прописује да само мултилатералне контроле које су организоване од најмање двеју земаља чланица могу бити финансиране овим програмом.⁸⁶⁵

FISCALIS 2020 је донет у форми уредбе, а сви ранији програми су донети у форми одлуке. Можда је и то разлог због чега FISCALIS 2020 не регулише детаљно нека битна питања у односу на његово извршење (начин спровођења и режим трошкова). Након доношења првог програма FISCALIS, Комисија је донела Одлуку о примени Одлуке о успостављању програма ради побољшања функционисања система посредних пореза на јединственом тржишту.⁸⁶⁶ У овој одлуци је било прописано да

⁸⁶³ Ова активност обухвата развој, одржавање, функционисање и контролу квалитета само делова европских информацијских система који су заједнички и могу да их користе све земље чланице. Земље чланице сnose трошкове за развој, одржавање, функционисање и контролу квалитета делова европских информацијских система који нису заједнички. Ibid., Чл. 12 ст. 4.

⁸⁶⁴ Decision No 888/98/EC of the European Parliament and of the Council establishing a programme of Community action to ameliorate the indirect taxation systems of the internal market (Fiscalis programme), чл. 2. Ст. 1, т. Е.

⁸⁶⁵ Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision No 1482/2007/EC, чл. 2, ст. 4.

⁸⁶⁶ Commission Decision establishing certain implementing provisions for European Parliament and

трошкове мултилатералних контрола сноси Комисија само ако се контрола обавља у другој земљи чланици. Ако је мултилатерална контрола у резидентној земљи чланици пореског службеника, резидентна земља сноси трошкове његовог рада.⁸⁶⁷ ЕУ је плаћала путне трошкове и трошкове боравка у другој земљи само за два путовања у другој земљи и за највише 10 дана по службенику укљученом у мултилатералну контролу.⁸⁶⁸ Нити један од каснијих програма FISCALIS није садржао оваква детаљна правила, нити је Комисија донела одлуке о њиховој примени. Сваки следећи програм нејасно регулише његово спровођење, а Комисија има већу дискрециону моћ за распоређивање средстава.

Активност успостављања и одржавања европских информацијских система обухвата развој, одржавање, функционисање и контролу квалитета у деловима европских информацијских система који су заједнички и могу да их користе све земље чланице. Земље чланице саме носе трошкове за развој, одржавање, функционисање и контролу квалитета у деловима европских информацијских система који нису заједнички. Европски информацијски системи су набројани у Анексу регулативе. Ова категорија укључује: заједничку комуникацијску мрежу (CCN Common Communications Network) и њене помоћне системе, VIES систем о ПДВ, систем о наплати пореза, системе о директним порезима, системе о акцизама и остале системе у области опорезивања.⁸⁶⁹

Како се увећавао број активности програма FISCALIS и број земаља чланица ЕУ, тако се увећавао и буџет FISCALIS-а. Програм FISCALIS 2020 има буџет од 223,366 милиона евра.⁸⁷⁰ Претходни програми су имали значајно мање буџете. Одобрена средстава за програм FISCALIS 1998.-2002. године су износила 40 милиона ЕКУ (ECU – European Currency Unit).⁸⁷¹ ЕУ је извојила 44 милиона евра за програм

Council Decision No 888/98/EC establishing a programme of Community action to improve the functioning of the indirect taxation systems of the internal market (Fiscalis programme), Official Journal of the European Communities L 206, 1998.

⁸⁶⁷ Ibid., чл. 5.

⁸⁶⁸ Ibid., чл. 9, ст. 1.

⁸⁶⁹ Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision No 1482/2007/EC, Анекс Регулative, т. А.

⁸⁷⁰ Ibid., чл. 11, ст. 1.

⁸⁷¹ Commission Decision establishing certain implementing provisions for European Parliament and Council Decision No 888/98/EC establishing a programme of Community action to improve the functioning of the indirect taxation systems of the internal market (Fiscalis programme), чл. 9.

FISCALIS који се примењивао од 1. јануара 2003. до 31. децембра 2007. године.⁸⁷² Следећи програм FISCALIS је донет за период од шест година (од 1. јануара 2008. године до 31. децембра 2013. Године). ЕУ је одвојила 156,9 милиона евра за овај програм FISCALIS.⁸⁷³ FISCALIS 2020 траје 7 година (од 1. јануара 2014. године до 31. децембра 2020. године). Негова примена је усклађена са трајањем вишегодишње финансијске стратегије ЕУ и ЕУРОАТОМ-а.⁸⁷⁴

Комисија предузима прикладне мере да би осигурала спровођење активности финансираних програмом FISCALIS 2020 и заштиту интереса ЕУ користећи превентивне механизме за спречавање превара, корупције и других нелегалних радњи. Ако су утврђене неке неправилности врши се поврат неоправдано одобрених средстава или се изричу административне и финансијске казне.⁸⁷⁵

Због спровођења програма FISCALIS 2020, Комисија доноси годишње планове у којима су утврђени очекивани резултати, циљеви, начин спровођења и укупан износ финансијских средстава одобрен од Комисије за одређену годину. Годишњи планови садрже и опис активности које би биле финансиране, износ средстава за одређене активности и оквирни план о њиховој примени.⁸⁷⁶ Комисија има задатак да оцењује активности утврђене програмом користећи квалитативне и квантитативне индикаторе и има обавезу да поднесе Европском Парламенту и Савету извештаје о спровођењу програма. Комисија подноси два извештаја о спровођењу FISCALIS програма. Она има обавезу да поднесе средњорочни извештај до 30. јуна 2018. године, а коначни извештај о остварењу циљева програма FISCALIS 2020 до 31. децембра 2021. године. Посебан комитет помаже Комисији у спровођењу овог програма.

Активности програма FISCALIS побољшавају примену права ЕУ од стране службеника земаља чланица и олакшавају функционисања јединственог тржишта. У области узајамне правне помоћи овај програм олакшава пореску сарадњу између земаља чланица смањивањем трошкова земаља за одржавање заједничких

⁸⁷² Decision No 2235/2002/EC of the European Parliament and of the Council adopting a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis programme 2003-2007), Official Journal of the European Communities L 341, 2002, чл. 10.

⁸⁷³ Decision No 1482/2007/EC of the European Parliament and of the Council establishing a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis 2013) and repealing Decision No 2235/2002/EC, Official Journal of the European Union L 330, чл. 13, ст. 1.

⁸⁷⁴ Council Regulation (EU, Euratom) No 1311/2013 of 2 December 2013 laying down the multiannual financial framework for the year 2014-2020, Official Journal of the European Union L 347, 2013.

⁸⁷⁵ Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision No 1482/2007/EC, чл. 13, ст. 1.

⁸⁷⁶ Ibid., чл. 14, ст. 1.

информацијских системима и спровођење мултилатералних (симултаних) контрола. Са друге стране, правила Уредбе о утврђивању програма FISCALIS 2020 су превише општа и остављају велики простор Комисији и Комитету да дискреционо распоређују средства овог програма.

VII. УЗАЈАМНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА У ОДАБРАНИМ ЗЕМЉАМА

Порески органи не могу ефикасно обављати своје задатке ако немају релевантне информације о пореским обвезницима. У времену глобализације, када порески обвезници лако врше прекограничне трансакције, земљама су неопходне информације из других земаља да би тачно утврдиле порезе. До скоро, ни једна земља није имала довољно моћи да сама усмери развој узајамне правне помоћи у пореским стварима.⁸⁷⁷ То су радиле међународне организације. Међутим, земље су чланице и финансијери међународних организација и посредством њихових активности остварују своје националне интересе. У овом делу, анализираћемо узајамну правну помоћ у земљама чланицама Г8 форума.⁸⁷⁸ Мишљења смо да баш ових осам земаља највише утичу на развој глобалног друштва и нових трендова у међународним пореским односима. Постоји велика вероватноћа да одређене новине, које ове земље прописују у својим националним прописима и међународним уговорима, постану глобални порески стандарди током времена.

Са друге стране, офшор финансијски центри и порески рајеви су били први на удару иницијативе међународних организација. Они се и даље боре за ограничење пореске сарадње између земаља да би заштитили своје финансијске индустрије. Сматрамо да компаративни део неће бити комплетан без анализе ових јурисдикција. Због тога, у другом одељку ове главе, дајемо приказ узајамне правне помоћи у Швајцарској и Кајманским острвима.

1. Уједињено Краљевство Велике Британије и Северне Ирске

Уједињено Краљевство Велике Британије и Северне Ирске (даље Велика Британија) је земља чланица ЕУ, ОЕЦД, Г7, Г8 и Г20 групе, ФАТФ и других међународних организација. Јасно је да Велика Британија има јаку позицију у међународним односима и велики утицај у међународној политици.

⁸⁷⁷ САД је прва земља која је самостално усмерила будући развој узајамне правне помоћи у пореским стварима доношењем закона ФАТСА.

⁸⁷⁸ Г8 је политички форум политички најмоћнијих земаља у свету (Велика Британија, Немачка, Италија, Јапан, Канада, Русија, САД и Франција). Тренутно је Русија због ситуације у Украјини суспендована из чланства Г8.

Велика Британија има успостављену пореску сарадњу са 145 јурисдикција. Она има закључених 130 пореских уговора и 26 уговора о размени информација у пореским стварима.⁸⁷⁹ Сви порески уговори се примењују осим уговора са Бахреином и Етиопијом.⁸⁸⁰ Споразуми о размени информација са Гренадом, Либеријом и Холандским Антилима још нису ступили на снагу.⁸⁸¹

Велика Британија је ратификовала Мултилатералну конвенцију измењену Протоколом и Мултилатерални споразум о аутоматској размени информација са финансијских рачуна. Велика Британија има потписан Рубик споразум са Швајцарском, а била је и прва земља која је потписала FATCA споразум о реципрочној размени информација. Мрежа инструмената узајамне правне помоћи обухвата све земље чланице ЕУ и ОЕЦД, и 10 највећих економских партнера Велике Британије.

Велика Британија је учесник неколико иницијатива о пореској сарадњи. То су: Заједнички међународни информациони центар о пореским уточиштима, заједничке ревизије, Програми о откривању са Лихтенштајном и Швајцарском и FATCA споразум са САД.⁸⁸²

Након склапања FATCA споразума са САД, Велика Британија је закључила међувладине споразуме по примеру FATCA са њеним зависним територијама (Острво Човека, Грнси и Џерси) и прекоморским територијама (Ангуила, Кајманска острва, Бермуда, Монсерат, Туркс и Каико, Гибралтар и Британска девичанска острва). Споразуми са зависним територијама су реципрочни, а споразуми са прекоморским територијама осим споразума са Гибралтаром нису реципрочни (Велика Британија нема обавезу о слању информација).⁸⁸³

Размену информација о директним порезима најчешће врши Тим за размену информација у Центру за размену података који је део Службе за ризике и истраге Британског органа за порезе и царине (HMRC Her Majesty's Revenues and Customs).

⁸⁷⁹ Велика Британија има склопљене и пореске уговоре и споразуме о размени информација са 8 јурисдикција. Доступно на: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/GB#agreements> (10.11.2015. године)

⁸⁸⁰ Ibid., 78.

⁸⁸¹ Diane Hay and Kay Kimkana, "United Kingdom," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b (Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, Copenhagen: IFA, 2013), 759–761.

⁸⁸² Ibid., 758.

⁸⁸³ Mark Bowler-Smith and Huigenia Ostik, "UK National Report" (New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect, Istanbul: EATLP, 2014), 16.

Тим за размену информација има 11 запослених лица која раде само на размени информација и два лица која имају делегирана овлашћења.⁸⁸⁴

Од 136 јурисдикција са којима Велика Британија има закључене инструменте о размени информација, 16 јурисдикција немају обавезу да размењују све врсте информација, а не постоји ни прецизно прописана размена банкарских информација са 68 јурисдикција.⁸⁸⁵

Од закључених пореских уговора само 31 уговор изричито обезбеђују размену информација без постојања домаћег интереса.⁸⁸⁶ Све земље са којима је Велика Британија потписала споразуме о размени информација обезбеђују размену информација без постојања домаћег интереса.

Након 2005. године, Велика Британија је склопила 52 пореска уговора од којих само 3 нису израђени према стандардима ОЕЦД о размени информација.⁸⁸⁷ Од 122 пореска споразума Велике Британије, само 28 пореских уговора садрже одредбу о размени банкарских информација. Још 10 јурисдикција су обухваћене или споразумом о размени информација (Антигва и Барбуда, Белизе, Британска Девичанска Острва, Гренада, Грнси, Острво Човека, Церси и Св. Китс и Невис) или инструментима ЕУ (Финска и Грчка).⁸⁸⁸ Свих 22 споразума о размени информација регулишу размену информација из банака.⁸⁸⁹ Са друге стране, Велика Британија има 16 пореских уговора који нити спомињу, нити садрже ограничење за размену банкарских информација.⁸⁹⁰

У процесу анализе узајамне правне помоћи, битан је и обухват размене информација. Занимљиво је да је Велика Британија прихватила стандард „предвидиво значајно“ 2003. године, две године раније од прописивања овог стандарда у Модел конвенцији ОЕЦД 2005. године.⁸⁹¹ Стандард „предвидиво значајно“ је укључен у 25 пореских уговора, термин „значајно“ у 2 уговора, а стандард о размени „потребних“ информација у 93 пореска уговора. Јасно је да су Великој Британији потребни протоколи пореских уговора због прихватања стандарда о размени „предвидиво

⁸⁸⁴ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United Kingdom 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, (OECD Publishing, 2013), 96.

⁸⁸⁵ Ibid., 83.

⁸⁸⁶ Ibid.

⁸⁸⁷ Ibid., 78.

⁸⁸⁸ Bowler-Smith and Ostik, "UK National Report on Exchange of Information," 10.

⁸⁸⁹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United Kingdom 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 81.

⁸⁹⁰ Bowler-Smith and Ostik, "UK National Report on Exchange of Information," 10.

⁸⁹¹ Hay and Kimkana, "United Kingdom," 764.

значајних пореских информација“.⁸⁹² Скоро сви споразуми о размени информација прописују размену „предвидиво значајне“ информације осим споразума са Бермудама који утврђује размену „значајних“ информација.⁸⁹³ Велика Британија има активни програм за измену важећих пореских уговора због прихватања најновијих пореских стандарда о размени информација.

Други битан сегмент размене информација је персонални обухват. 45 пореских уговора Велике Британије дозвољавају размену информација о свим лицима (резидентима и нерезидентима), док 78 пореских уговора регулишу само размену информација о резидентима уговорних страна.⁸⁹⁴

Велика Британија добија око 1.200 захтева о размени информација годишње (1.500 у 2010. години).⁸⁹⁵ Скоро половина размењених информација на захтев се обављају без потребе за додатним истрагама због прикупљања информација. Уговорни партнери Велике Британије су потврдили да Велика Британија у више од 50% случајева одговара на захтеве за информацијама у року од 90 дана. У периоду 2007-2009. године, порески орган Велике Британије је утврдио да је на 54% захтева одговорено у року од 90 дана, 22% захтева у року од 90 до 180 дана, 17% захтева у року од шест месеци до једне године и на око 8% захтева је одговорено у периоду дужем од године дана.⁸⁹⁶

Порески органи Велике Британије користе и спонтану и аутоматску размену информација. У року од три године (март 2007– 2010.), порески службеници су послали преко 7 хиљада информација спонтано у 50 земаља уговорница.⁸⁹⁷ Аутоматска размена се обавља према инструментима ЕУ и FATCA.

У њеним билатералним пореским уговорима, Велика Британија не укључује члан о наплати пореза друге земље уговорнице. Једини порески уговор који регулише наплату пореза друге земље уговорнице је уговор са Холандијом.⁸⁹⁸ У периоду 2004- 2014. године, Велика Британија је учествовала у 24 мултилатералне контроле, а била је координатор контроле у 8 случајева.⁸⁹⁹

⁸⁹² Bowler-Smith and Ostik, “UK National Report on Exchange of Information,” 9.

⁸⁹³ Ibid., 10.

⁸⁹⁴ Ibid., 9.

⁸⁹⁵ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United Kingdom 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 8.

⁸⁹⁶ Ibid., 93.

⁸⁹⁷ Ibid., 79.

⁸⁹⁸ Hay and Kimkana, “United Kingdom,” 763.

⁸⁹⁹ Ibid., 772.

Поверљивост размењених информација је гарантована међународним уговорима и домаћим прописима. Уколико овлашћена лица прекрше ова правила Закон о пореским и царинским службеницима (енг. Commissioners for Revenue and Customs Act) прописује казну од две године затвора и новчану казну без утврђеног максималног износа.⁹⁰⁰ Правила о поверљивости не разликују размењене информације од информација које су део захтева о размени информација. Обе врсте података су заштићене правилима Закона о људским правима (Human Rights Act) из 1998. године и Закона о заштити података (Data Protection Act) из исте године.⁹⁰¹

Сви инструменти Велике Британије о узајамној правној помоћи садрже правила о заштити пословних, трговачких, индустријских и професионалних тајни.⁹⁰² Велика Британија не може да пренесе добијене информације трећим земљама без изричите сагласности земље која је обезбедила те информације.⁹⁰³

Не постоји законска обавеза пореског органа да информише пореског обвезника о примљеном захтеву за размену информација, али порески орган Велике Британије обавештава пореске обвезнике о примљеним захтевима као део прихваћене административне праксе.⁹⁰⁴ Међутим, порески орган Велике Британије угрожава права пореских обвезника коришћењем нелегално прикупљених података ради откривања пореске утаје коју су извршили британски резиденти. Велика Британија је платила 100 хиљада фунти за украдене податке о офшор банкарским рачунима из Лихтенштајна.⁹⁰⁵

Велика Британија не само што прати него и иницира трендове у области пореске сарадње. Позитивна чињеница је то што порески органи и даље раде на побољшању мреже инструмената узајамне правне помоћи и пореске сарадње. Велика Британија брзо обавља размену информација и штити пореске обвезнике. Са друге стране, негативна појава је прикупљање информација о пореским обвезницима нелегалним путем.

⁹⁰⁰ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United Kingdom 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 90.

⁹⁰¹ Hay and Kimkana, "United Kingdom," 758.

⁹⁰² OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United Kingdom 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 91.

⁹⁰³ Hay and Kimkana, "United Kingdom," 774.

⁹⁰⁴ Ibid., 778.

⁹⁰⁵ Ibid.

2. Немачка

Немачка је највећа економија и има највише становника у ЕУ. Она је чланица ЕУ, ОЕЦД, Г7, Г8, Г20 и многих других међународних организација и има важну улогу у међународној трговини.⁹⁰⁶

Немачка има широку мрежу инструмената о узајамној правној помоћи са више од 100 земаља. Она има закључене уговоре са свим земљама чланицама ЕУ, ОЕЦД и Г20 (осим са Бразилом, Саудијском Арабијом и Чилеом).⁹⁰⁷ Немачко надлежно тело за размену информација је део Централне федералне пореске службе лоциране у Бону. Ово тело је у оквиру Федералног министарства финансија. Немачко надлежно тело за узајамну правну помоћ у пореским стварима има 17 запослених и добро је кадровски екипирано имајући у виду да ови службеници не прикупљају информације, него то раде државни порески органи.⁹⁰⁸

Немачка има закључене пореске уговоре са 98 земаља, 22 споразума о размени информација,⁹⁰⁹ а потписала је и Мултилатералну конвенцију о узајамној правној помоћи⁹¹⁰ и Мултилатерални споразум о аутоматској размени информација са финансијских рачуна. Већина ових пореских уговора обезбеђују само размену информација ради примене пореског уговора и само 41 порески уговор испуњавају стандарде ОЕЦД о размени информација. Немачка склапа протоколе због прихватања стандарда о размени информација у пореским уговорима са најбитнијим пословним партнерима (нпр. Белгија, Луксембург и Швајцарска).⁹¹¹

Да би се олакшала пореска сарадња, Немачка има закључене уговоре о прекограничној сарадњи са Чешком, Аустријом и Француском. Ови уговори дозвољавају да захтеви о размени информација буду послати директно немачким државним пореским органима или локалним пореским органима у другим земљама

⁹⁰⁶ Немачка је други светски највећи извозник са годишњим извозом од више од 1000 милијарда евра и извози више од једне трећине БДП-а. OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Germany 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, (OECD Publishing, 2013), 12.

⁹⁰⁷ Ibid., 73.

⁹⁰⁸ Ibid, 79.

⁹⁰⁹ Доступно на: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/DE#agreements> (10.11.2015. године)

⁹¹⁰ Немачка је ратификовала Мултилатералну конвенцију измењену Протоколом у августу 2015. године.

⁹¹¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Germany 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 64.

уговорницама.⁹¹² САД и Немачка су склопиле реципрочни FATCA споразум о аутоматској размени информација са финансијских рачуна.

Порески споразуми, који је закључила Немачка након 2005. године, прописују размену „предвидиво значајних“ информација у пореске сврхе. Старији порески споразуми регулишу размену „битних“ или „значајних“ информација. Од пореских уговора који се примењују, 41 од 89 пореских уговора су израђени према стандардима ОЕЦД о размени информација из 2005. године. Уговори који су израђени према стандардима су закључени са чланицама ЕУ и ОЕЦД.⁹¹³ 48 од 89 пореских уговора не испуњавају стандард о размени „предвидиво значајних“ информација. Ови уговори не дозвољавају ни размену информација о пореским обвезницима који нису резиденти земаља уговорница. Осим уговора са Швајцарском из 2002. године, сви уговори који не дозвољавају размену информација о нерезидентима и примени националних пореских прописа су закључени пре 1997. године.⁹¹⁴

Постоји једна специфичност у пракси Немачке у склапању билатералних пореских уговора. Од 89 пореских уговора, 40 уговора не садрже формулацију о размени информација ради примене националних пореских прописа.⁹¹⁵

Немачка размењује информације са другим земљама и када нема домаћи интерес за таквим информацијама. Иако је међународни стандард о размени информација без постојања домаћег интереса уведен 2005. године, немачки порески закон прописује обавезу да порески органи користе своја овлашћења ради обезбеђења захтеваних информација од друге земље уговорнице. Ова немачка правила омогућују размену информација без постојања домаћег интереса и са земљама уговорницама са којима су закључени порески уговори који изричито не регулишу размену информација без постојања домаћег интереса.⁹¹⁶

Само порески уговори закључени након 2005. године садрже одредбу да порески органи не могу одбити размену информација у власништву банака, финансијских институција, агената и фудицијара. Али сви порески споразуми закључени после 2005. године не садрже овакво правило. 11 пореских уговора Немачке укључују члан 26. ст. 5. (порески уговори са Алжиром, Белгијом, Бугарском,

⁹¹² Ibid., 81.

⁹¹³ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Germany 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 73.

⁹¹⁴ Ibid., 68.

⁹¹⁵ Ibid., 67.

⁹¹⁶ Ibid., 69.

Луксембургом, Малезијом, Мексиком, Русијом, Сиријом, Великом Британијом, САД, Уругвајем), а 5 пореских уговора не укључују овакву одредбу (са Македонијом, Хрватском, Грузијом, Словенијом и Јужном Африком). Сви немачки споразуми о размени информација регулишу размену банкарских информација, али 78 старијих немачких пореских уговора не садрже одредбу о размени банкарских информација и информација о власништву пореског обвезника.⁹¹⁷

То што преовлађују порески уговори који нису израђени према текућем стандарду ОЕЦД није проблем за федерално министарство финансија. Немачко федерално министарство финансија сматра да нови Коментари Модел конвенција о пореским уговорима могу да се примењују на старије пореске уговоре, али Федерални фискални суд заступа супротно становиште.⁹¹⁸ Због тога, Немачка активно склапа протоколе пореских уговора да би их ускладила са најновијим стандардима о размени информација.

Немачка је оснивач и земља чланица ЕУ и има битну улогу у међународној трговини. Она добија између 1.000 и 2.000 захтева за размену информација годишње. Русија, Пољска, Мађарска, Француска и Холандија су њени најбитнији партнери у размени пореских информација.⁹¹⁹

Постоји проблем у координацији органа у процесу размене информација у Немачкој. Надлежни орган за размену информација има седиште у Бону, али због федералне организације власти, прикупљање информација о пореским обвезницима обављају надлежни порески органи на нивоу држава (Lander).⁹²⁰ Због овакве ситуације, Немачка споро одговара на захтеве о размени информација. У периоду 2007- 2009. године, само на 12% захтева је одговорено у времену краћем од 90 дана, на 35% захтева је одговорено у периоду између 90 и 180 дана и на 25% захтева је одговорено у року од 6 месеци до годину дана.⁹²¹ Немачки орган за размену информација има обучени персонал и довољно средстава, али ипак постоји проблем са временом за обављање размене информација. Један од узрока за спору размену је организација

⁹¹⁷ Видети Ibid., 68

⁹¹⁸ Heike Jochum and Till Meickmann, "National Report Germany" (New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect, Istanbul: EATLP, 2014)", 4.

⁹¹⁹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Germany 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 64.

⁹²⁰ Ibid., 8.

⁹²¹ Ibid., 77.

пореских органа и обавеза да се сваки захтев за размену информација шаље пореским органима конкретне немачке државе.

Немачка прима и шаље информације користећи размену на захтев, аутоматску размену и спонтану размену. Први пут је размена информација на захтев уведена 1976. године као унилатерални механизам. Током 2008. и 2009. године, немачки порески орган је послао више од 25.000 информација спонтаном разменом и преко 100.000 информација аутоматским путем. У истом периоду, Немачка је добила више од 1 милион информација из других земаља. Само због примене Директиве о опорезивању штедње немачки порески орган шаље више од 400.000 података другим земљама чланицама, а прима између 1,1 до 2,4 милиона података.⁹²² Број размењених информација коришћењем аутоматске или спонтане размене је већи него број размењених информација на захтев.

Табела 1. Размена информација у Немачкој

Размена информација на захтев						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Послати захтеви	584	605	478	584	606	884
Примљени захтеви	1.683	1.190	2.125	1.224	1.003	1.099
Спонтана размена⁹²³						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Послате информације	9.206	25.247	26.389	22530	2.273	1.781
Примљене информације	958.446	359.716	1.403.001	1.781	359	307
Аутоматска размена						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Послате информације	111.666	34.578	208.730	1.833	87.517	565.999
Примљене информације	232.018	337.905	295.706	1.1897.826	290.292	1.174.053

Извор: Heike Jochum and Till Meickmann, “National Report Germany” (New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect, Istanbul: EATLP, 2014), 7.

⁹²² Ibid., 65-66.

⁹²³ До 2010. године размене које су биле сматране за спонтане размене информација, након 2011. године су класификоване као аутоматске размене информација.

Неколико немачких пореских уговора садрже одредбу о наплати пореза друге земље уговорнице. Само уговори са Аустријом, Белгијом, Канадом, Данском, Финском, Француском, Италијом, Луксембургом, Холандијом, Норвешком, Пољском, Шведском, и САД садрже овакве одредбе.⁹²⁴ Директива ЕУ о наплати пореза има већи значај јер обавезује Немачку да наплаћује порезе осталих 27 земаља чланица ЕУ.

Тренутно Немачка и Холандија спроводе пројект о заједничкој ревизији у пореским стварима. Порески органи Баварије, Северне Вестфалије и Холандије заједнички спроводе овај пројект. Поступак заједничке ревизије започет је 2013. године.⁹²⁵

Сви инструменти узајамне правне помоћи које је закључила Немачка имају правила о поверљивости пореских информација. Сваки немачки инструмент о узајамној правној помоћи гарантује да размена информација неће открити трговачке, пословне, индустријске и професионалне тајне пореских обвезника.⁹²⁶ Сви порески уговори и споразуми о размени информација које је закључила Немачка имају одредбе о заштити поверљивости размењених информација. Такође, заштита поверљивости је регулисана немачким прописима у одељку 30. Немачког пореског закона. Прекршај ових правила се кажњава затвором до 2 године и новчаном казном.⁹²⁷

Пре слања информација другој земљи, Немачка увек обавештава пореске обвезнике о томе. И поред постојања оваквих права пореских обвезника, ефективност размене информација је угрожена због слабих реакција пореских обвезника.⁹²⁸ Ово право је уведено 1985. године када је Немачка имплементирала Директиву о узајамној помоћи из 1977. године у домаћем праву.⁹²⁹

Немачки фискални закон, у одељку 91, прописује право на консултације пореског обвезника када постоји намера да информације и документи о пореском обвезнику буду послате другој земљи. Уведено је неколико изузетака од права на консултације. Порески орган може да ограничи право на консултације када постоји

⁹²⁴ Ernst Czakert, "Germany," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b (Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, Rotterdam: IFA, 2013), 324.

⁹²⁵ Jochum and Meickmann, "National Report Germany," 10.

⁹²⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Germany 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 64.

⁹²⁷ *Ibid.*, 75.

⁹²⁸ *Ibid.*, 8.

⁹²⁹ *Ibid.*, 59.

опасност од угрожавања јавног интереса, обавља се аутоматска размена информација, итд.⁹³⁰

Немачки порески обвезници имају и право на интервенцију. Порески обвезник може да захтева привремену меру пред пореским судом. Овај поступак најчешће траје 3 месеца. Ако порески суд одбије захтев за привремену меру информација ће бити послата другој земљи. Порески обвезник има право на правни лек пред Федералним пореским судом. Федерални суд одлучује исто тако за три месеца. Ови правни лекови нису често коришћени. Порески обвезници су поднели правни лек против размене информација само 12 пута у задњих 30 година.⁹³¹ Порески обвезници у Немачкој имају право на интервенцију чак и у случајевима спонтане размене пореских информација.⁹³²

Права пореских обвезника не могу бити коришћена као тактика ради одлагања размене информација. Порески органи имају рестриктивни приступ према правима пореских обвезника.⁹³³

Размењене пореске информације у Немачкој могу бити послате другим органима за спречавање нелегалног рада, преваре, прања прљавог новца и финансирања тероризма. Порески органи не могу слати информације без сагласности земље која је те информације обезбедила.⁹³⁴

Дозвољена је употреба нелегално добијених информација у пореске сврхе. Овај тренд је почео 2006. године, када су немачки порески органи платили бившем службенику ЛГТ-а за компакт дискове са украденим банкарским подацима. Након тога, немачки порески органи су купили украдене информације из Швајцарске и Луксембурга.⁹³⁵

Неке земље не дозвољавају коришћење нелегално прикупљених информација у пореске сврхе. Ово питање је било спорно и у Немачкој и због тога, током 2010. године, Уставни суд Немачке је одлучио да се незаконски добијене информације могу користити ради кривичног прогона пореских обвезника.⁹³⁶ Тиме је решена дилема о коришћењу нелегално прикупљених информација.

⁹³⁰ Више о томе Czakert, "Germany," 337–338.

⁹³¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Germany 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 60.

⁹³² Czakert, "Germany," 328–329.

⁹³³ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Germany 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 61.

⁹³⁴ Czakert, "Germany," 335.

⁹³⁵ Jochum and Meickmann, "National Report Germany," 11.

⁹³⁶ Ibid.

Немачка има богату праксу у области узајамне пореско правне помоћи. И поред тога што су немачки порески уговори старији и не садрже одредбе у сагласности са најновијим стандардима ОЕЦД, федерално министарство финансија примењује новије коментаре Модел конвенције у односима са свим уговорним партнерима. Једини недостатак немачког система је спора размена информација.

Немачка је једна од ретких земаља која обезбеђује велика права пореским обвезницима. Немачки порески обвезници имају право на обавештавање, консултације и интервенције у поступцима узајамне правне помоћи. Упркос оваквим правима, немачки органи имају право да прикупљају информације о пореским обвезницима нелегалним средствима.

3. Италија

Италија је оснивач ЕУ и ФАТФ и земља чланица Г8, Г20, ОЕЦД и других међународних организација. Она је једна од 10 највећих светских економија. Надлежни орган за размену информација је Одељење за финансије (ита. Dipartimento delle Finanze), посебна дирекција италијанског министарства економије и финансија. Одељење за финансије има два овлашћена представника, Пореску управу и Финансијску полицију (ита. Agenzia delle Entrate и Guardia di Finanza). Оба органа имају надлежност да примају и одговарају на захтеве о размени информација.⁹³⁷

Одељење италијанске пореске управе које ради на размени информација има осам запослених. Финансијска полиција има 18 запослених који раде у пореској јединици сектора за међународну сарадњу. Финансијска полиција је добро кадровски екипирана, а пореска управа је увећала људске ресурсе 2011. године због повећаног обима пословања.⁹³⁸

Италија има закључена 104 пореска уговора и 10 споразума о размени информација.⁹³⁹ Такође, примењује инструменте ЕУ о узајамној правној помоћи у пореским стварима и ратификовала је Мултилатералну конвенцију измењену Протоколом. Италија је потписала Мултилатерални споразум између надлежних

⁹³⁷ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Italy 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, (OECD Publishing, 2013), 8

⁹³⁸ Ibid., 85

⁹³⁹ Доступно на: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/IT#agreements> (10.11.2015. године)

органа о аутоматској размени информација и FATCA споразум са САД, а преговара са Швајцарском о склапању Рубик споразума.

Мрежа инструмената узајамне правне помоћи обухвата највеће економске партнере Италије, све чланице ЕУ, ОЕЦД (осим Чилеа) и Г20.

Девет пореских уговора који су на снази не регулишу размену информација према стандардима ОЕЦД, а 14 пореских уговора садрже ограничења о персоналном обухвату размене информација.⁹⁴⁰ Три пореска уговора (са Бразилом, Малезијом и Швајцарском) делимично ограничавају размену информација. Ови уговори прописују само размену „потребних“ информација ради примене пореских уговора.⁹⁴¹

15 пореских уговора Италије ограничавају размену информација само на резиденте уговорних страна, а 80 пореских уговора прописују размену „потребних“ информација о примени пореских уговора и домаћих пореских прописа.⁹⁴² Коментар члана 26 Модел конвенције ОЕЦД сматра да су „потребно“ и „предвидиво значајно“ синоними и разлика у терминологији није велики проблем.

Само новији порески уговори, закључени након 2005. године садрже одредбе о размени банкарских информација и размени информација без домаћег интереса. Уговори са Малтом, Кипром, Либијом и Панамом и протоколи пореских уговора са Русијом и Маурицијусом садрже овакве одредбе.⁹⁴³

Национални прописи Италије не ограничавају размену информација ако не постоји домаћи интерес. Због тога изостанак правила о размени информација без постојања домаћег интереса у пореским уговорима није ограничење. Италијански порески прописи омогућују приступ пореских органа банкарским подацима, али да ли ће Италија размењивати банкарске информације са њеним уговорним партнерима зависи од прописа друге уговорне стране.⁹⁴⁴ Ако друга земља са којом Италија има закључени порески уговор ограничава размену банкарских информација домаћим прописима, размена банкарских информација није дозвољена због непостојања реципроцитета и изостанка одредбе о размени банкарских информација у пореском уговору. Због тога Италија склапа протоколе пореских уговора са неким земљама.

⁹⁴⁰ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Italy 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 66-67.

⁹⁴¹ Ibid., 69.

⁹⁴² Ibid.

⁹⁴³ Ibid., 70-71.

⁹⁴⁴ Ibid., 71.

Италија не закључује протоколе пореских уговора са другим земљама чланицама ЕУ. Директива о пореској сарадњи омогућује размену информација по најновијим стандардима о размени информација.

Италијански порески уговори не дозвољавају размену информација за све домаће порезе, него најчешће су ограничени на размену информација о порезима обухваћеним пореским уговором.⁹⁴⁵ Слично ограничење није прописано споразумима о размени информација које је закључила Италија. Овакво стање није чудно имајући у виду чињеницу да сви италијански споразуми о размени информација су закључени након 2005. године и доношења новог стандарда ОЕЦД о размени информација.

Најкоришћенија мера узајамне правне помоћи је размена информација на захтев. Спонтана размена информација се највише користи у комуникацији са другим земљама чланицама ЕУ у области ПДВ. Италија користи аутоматску размену информација због примене директива и уредби ЕУ. Такође, италијански порески органи спроводе и симултане контроле. Италија је донела посебни водич о симултаним контролама са другим земљама чланицама ЕУ чланом 31bis у Председничком Декрету бр. 600/1973.⁹⁴⁶

Порески органи Италије су добили више од 1.000 захтева о размени информација у области директних пореза у периоду 2007-2009. године. У истом периоду, добијали су између 2.100 и 2.500 захтева годишње у области ПДВ. Током истог периода, Италија је послала спонтаном разменом између 100-200 информација у области ПДВ другим земљама чланицама ЕУ, а примила је више од 500 информација из других земаља чланица ЕУ.⁹⁴⁷

Размена информација на захтев у Италији се обавља прилично споро. У периоду 2007-2009. године, Италија је примила укупно 1.014 захтева. Пореска управа је примила 628 захтева, а финансијска полиција 386. У просеку, Италија је одговорила само на 15% захтева у року краћем од 90 дана, на 25% захтева у року од 180 дана, на 31% захтева у року од 180 до годину дана, а 28% захтева информације су обезбеђене у периоду дужем од годину дана.

⁹⁴⁵ Stefano Dorigo, "Italy," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b (Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, Copenhagen: IFA, 2013), 384.

⁹⁴⁶ *Ibid.*, 387.

⁹⁴⁷ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Italy 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 68.

Табела 2. Период остварења размене информација на захтев у Италији у периоду 2007-2009. године

Година	Захтеви на које је одговорено у року краћем од 90 дана	Захтеви на које је одговорено у року краћем од 180 дана	Захтеви на које је одговорено у року краћем од године дана	Захтеви на које је одговорено у року дужем од годину дана
2007	10,5%	23,2%	34,8%	31,5%
2008	20,3%	28,9%	30,2%	20,6%
2009	14,8%	23,9%	28,6%	32,7%
просек	15.20%	25.33%	31.20%	28.27%

Извор: OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Italy 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 81.

Осим размене информација, Италија активно учествује у обављању симултане контроле. Ради примене ове мере узајамне правне помоћи, Италија је закључила 12 споразума између надлежних пореских органа о размени информација и обављању симултане контроле.⁹⁴⁸ Основ за склапање ових споразума су одредбе о размени информација у италијанским пореским уговорима. Нисмо нашли податке о броју извршених симултаних контрола.

Према италијанским прописима, порески органи немају обавезу обавештавања пореског обвезника када примају захтев за информацијама о њему. Ако је потребна истрага због прикупљања захтеваних информација, таква истрага се спроводи као истрага у домаће сврхе и порески обвезник не зна да се информације прикупљају за другу земљу.⁹⁴⁹

Са друге стране, када порески орган захтева одређене информације од пореских обвезника, порески орган обавештава пореске обвезнике о сврси захтеваних информација и чињеници да би захтеване информације биле послате другој земљи.⁹⁵⁰ Међутим, ово право пореских обвезника је део начела информисања пореских обвезника и не представља право на обавештавање због пореске сарадње са другом земљом. Порески орган не мора да обавести пореске обвезнике који имају обавезу да доставе одређене информације. У специфичним случајевима, порески органи могу

⁹⁴⁸ Agostino Ennio La Scala and Pietro Mastellone, "Italy National Report," in *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect* (EATLP Congress 2014, Istanbul: EATLP, 2014), 3.

⁹⁴⁹ Dorigo, "Italy," 396.

⁹⁵⁰ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Italy 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 63.

прикупити одређене информације директно из канцеларија пореског обвезника без претходног обавештавања.⁹⁵¹

Сви италијански порески уговори и споразуми о размени информација садрже правила о заштити поверљивости размењених информација и не дозвољавају размену информација које су трговинска, пословна, индустријска или професионална тајна. Правила о поверљивости су израђена према правилима Модел конвенције ОЕЦД. Само порески уговор са Савезом совјетских социјалистичких република (СССР) из 1985. године који се примењује и данас у односу на Азербејџан, Киргистан, Таџикистан, и Туркменистан не садржи правило о поверљивости размењених информација.⁹⁵²

Употреба нелегално добијених информација у пореским стварима је дилема и у Италији. Порески судови у Италији заступају два различита становишта. Прво становиште заступа Италијански врховни суд који не дозвољава употребу нелегално сакупљених информација у поступку утврђивања пореза. Друго становиште је да ако је Италија добила информације легалним путем, не постоји разлог за ограничење коришћења таквих информација без обзира како су те информације почетно добијене. Италијанске кривичне судије, заступници првог становишта, су уништили тзв. Листу Фалчианија добијену од француских пореских органа због нелегалног начина обезбеђења информација,⁹⁵³ а Виши порески суд у Болоњи је донео одлуку да информације које су добијене нелегалним путем не могу бити коришћене као доказ у поступку утврђивања пореза.⁹⁵⁴ Начело легалности се не примењује само на пренос информација, него и у поступку прикупљања тих информација. Ово је и становиште италијанског врховног суда.

Италија има закључене многе пореске уговоре, али њени порески уговори не садрже правила о размени банкарских информација и размени информација без домаћег интереса. Иако италијански национални прописи омогућују размену банкарских информација и размену информација без домаћег интереса, размена информација у овим случајевима се обавља само на основу реципроцитета. Размена информација је спора. Италија не обезбеђује права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи, али штити пореске обвезнике од нелегалног прикупљања

⁹⁵¹ Ibid., 64

⁹⁵² Ibid., 78-80

⁹⁵³ Dorigo, "Italy," 378.

⁹⁵⁴ Ibid., 382.

пореских информација. Постоје многи сегменти у којима Италија може побољшати узајамну пореско правну помоћ.

4. Јапан

Јапан је једна од највећих светских економија и има дугу традицију у међународним односима што је резултирало широком мрежом инструмената о узајамној правној помоћи. Јапан је оснивач и земља чланица ФАТФ и земља чланица Азијско Пацифичке економске сарадње (Asia Pacific Economic Co-operation АРЕС), Г8, Г20, ОЕЦД, Заједничког међународног информационог центра о пореским уточиштима (даље Заједничког центра о пореским уточиштима) и других међународних организација.

Јапан је склопио 67 пореских уговора и 9 споразума о размени информација.⁹⁵⁵ Такође, Јапан је ратификовао и Мултилатералну конвенцију, а надлежни органи Јапана и САД су склопили споразум о спровођењу симултаних кривичних истрага 2012. године. Према овом споразуму, надлежни органи размењују информације када постоји оправдана сумња да резиденти Јапана или САД врше пореску утају. Јапан је склопио и ФАТСА споразум са САД.

Јапан има довољно велику мрежу пореских уговора која обухвата највеће трговачке партнере (САД, Кина, Хонг Конг, Јужна Кореја, Сингапур, Саудијска Арабија, Индонезија, Немачка и Аустралија), земље чланице ОЕЦД и Г20.⁹⁵⁶

Надлежно лице за узајамну правну помоћ у Јапану је Директор одељка за међународне операције у оквиру Националне пореске агенције Јапана. Он обезбеђује информације помоћу службеника у регионалним пореским канцеларијама који имају директан приступ информацијама пореских обвезника или трећих лица.⁹⁵⁷ Одељење за размену информација у Јапанској дирекцији за међународне операције врши све поступке за размену информација. Јапан поседује довољне финансијске, људске и техничке ресурсе за спровођење узајамне правне помоћи. Ово одељење има 6 запослених и 19 службеника који су распоређени и раде у земљама уговорницама.

⁹⁵⁵ Доступно на: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/JP#agreements> (10.11.2015)

⁹⁵⁶ ОЕЦД, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Japan 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, (ОЕЦД Publishing, 2013), 92.

⁹⁵⁷ Ibid., 8.

Директор дирекције за међународне операције овлашћује службенике као лица овлашћена у спровођењу конкретних случајева размене информација.⁹⁵⁸

Два јапанска службеника од оних које раде у другим земљама уговорницама раде у канцеларији Заједничког центра о пореским уточиштима у Лондону. Делегати земаља чланица Заједничког центра о пореским уточиштима бораве или у Вашингтону или Лондону и размењују информације о штетним пореским праксама и инвеститорима у таквим праксама. Сви делегати имају овлашћење да раде као надлежно тело за билатералну размену пореских информација и редовно размењују информације о штетним пореским праксама.⁹⁵⁹

Јапан је први пут увео размену информација без постојања домаћег интереса и размену банкарских информација у ревидираном пореском уговору са САД из 2003. године. Након тога, Јапан је склопио још 22 инструмента израђених по стандардима ОЕЦД из 2005. године и више од једне трећине инструмената регулишу размену банкарских информација и размену информација без постојања домаћег интереса.⁹⁶⁰ Према домаћим прописима, јапански порески органи имају приступ банкарским информацијама и могу размењивати информације и у случајевима када немају домаћи интерес за такве информације. Због тога размена информација није ограничена и када инструмент о узајамној правној помоћи није израђен по стандардима Модел конвенције ОЕЦД из 2005. године и порески органи могу размењивати овакве информације на основу реципроцитета.⁹⁶¹ Али у таквим случајевима, размена банкарских информација и размена информација без постојања домаћег интереса зависи од националних прописа друге земље уговорнице и да ли она то дозвољава. До сада ниједан јапански захтев за информацијама није био одбијен због непостојања домаћег интереса друге земље уговорнице.⁹⁶²

Јапан има 14 пореских уговора који прописују размену „предвидиво значајних информација“. Сви ови уговори су закључени након 2006. године.⁹⁶³ Старији порески уговори садрже одредбу о размени „битних“ или значајних“ информација, али то није ограничење због третмана ових појмова као синонима појма „предвидиво значајно“.

⁹⁵⁸ Ibid., 98.

⁹⁵⁹ Ibid., 83.

⁹⁶⁰ Kuniyasu Inami, “Japan,” in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b (Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, Copenhagen: IFA, 2013), 402–403.

⁹⁶¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Japan 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 82.

⁹⁶² Ibid., 88.

⁹⁶³ Ibid., 84.

Два јапанска пореска уговора (са Немачком и Замбијом) регулишу само размену информација битних због примене пореског уговора.⁹⁶⁴

Персонални обухват узајамне правне помоћи није унификован. 29 пореских уговора обезбеђују размену информација о свим лицима, 25 пореских уговора ограничавају примену на резиденте уговорних страна.⁹⁶⁵

15 јапанских пореских уговора садрже и клаузулу о наплати пореза у другој земљи уговорници. Уговори са САД, Холандијом, Казакстаном, Јужном Корејом, Сингапуром, Турском, Норвешком, Финском, Француском, Брунеиом, Вијетнамом, Јужном Африком, Мексиком и Луксембургом садрже овакве одредбе.⁹⁶⁶

Јапан је донео 1969. године посебни Закон о специјалним мерама за спровођење пореских уговора, али одредбе о размени информација су прописане 2003. године, а касније су измењене амандманима 2006, 2010, и 2012. године.⁹⁶⁷

Најкоришћенија мера узајамне правне помоћи у Јапану је размена информација на захтев. У најбитнијим случајевима, јапански порески службеници путују у земљу из које траже информације да би директно објаснили надлежним органима друге земље уговорнице садржај захтева и циљ захтеваних информација. Оваква путовања су ограничена на уговорне партнере из Азије.⁹⁶⁸

Табела 3. Размена информација на захтев у Јапану у периоду 2006-2010. године

година	Примљени захтеви за размену информација	Послати захтеви за размену информација
2006	161	165
2007	113	271
2008	97	274
2009	113	315
2010	84	646

Извор: Kuniyasu Inami, "Japan," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b, 404.

⁹⁶⁴ Ibid., 85.

⁹⁶⁵ Ibid., 86.

⁹⁶⁶ Inami, "Japan," 403.

⁹⁶⁷ Ibid., 405–408.

⁹⁶⁸ Ibid., 415.

Број послатих захтева је порастао неколико пута током периода 2006-2010. године, али број примљених захтева је прилично стабилан. Јапан врло споро одговара на захтеве за размену информација. Овакво стање је узроковано непостојањем рокова за одговарање на примљене захтеве о информацијама. У периоду 2007-2009. године, на 20,2% захтева о размени информација је одговорено у року краћем од 90 дана, на 30,1% захтева у року краћем од 180 дана, на 38,7% захтева у року до годину дана и на 11% примљених захтева је одговорено у року дужем од једне године.⁹⁶⁹

Јапан уводи једну специфичност у размени информација. Када јапански порески органи приме захтев за размену информација и треба да спроведу истрагу да би обезбедили тражене информације они покушавају да обезбеде захтеване информације само од лица која су идентификована у захтеву о информацијама – члан 9. став 1. Закона о специјалном спровођењу. У захтеву не мора бити наведено име, адреса или боравиште него подаци којима се може идентификовати лице које поседује захтеване информације (датум рођења, број банкарског рачуна итд.).⁹⁷⁰

Јапан је земља која врло посвећено обавља пореску сарадњу са другим земљама. У комплексним случајевима или због хитности одговора, јапански порески службеници некад путују у земље од које захтевају информације да би лично објаснили чињенице случаја.⁹⁷¹

Аутоматска и спонтана размена информација имају важну улогу у Јапану. Аутоматски се размењују информације о исплаћеним каматама, дивидендама, ауторским накнадама резидентима других земаља уговорница.⁹⁷²

Табела 4. Аутоматска размена информација у Јапану у периоду 2006-2010. године

година	послате информације	примљене информације
2006	97.000	169.000
2007	133.000	158.000
2008	112.000	146.000
2009	120.000	378.000
2010	166.000	123.000

Извор: Kuniyasu Inami, "Japan," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b, 417.

⁹⁶⁹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Japan 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 96.

⁹⁷⁰ Inami, "Japan," 420.

⁹⁷¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Japan 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 97.

⁹⁷² Inami, "Japan," 416.

Информације које се не размењују користећи размену информација на захтев или аутоматску размену размењују се спонтаним путем.

Табела 5. Спонтане размене информација у Јапану 2006.-2010. године

година	послате информације	примљене информације
2006	23	290
2007	480	1.281
2008	226	59
2009	1.071	39
2010	1.260	35

Извор: Kuniyasu Inami, "Japan," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b, 416.

Сматрамо да спонтана размена информација има велики значај у пореској сарадњи Јапана са другим земљама. Јапански порески органи сваке године све више шаљу информације спонтаном разменом другим земљама уговорницама.

Јапан има програм о слању пореских службеника у друге земље уговорнице које су најбитнији трговачки партнери Јапана. Јапански порески службеници су присутни у Аустралији, Канади, Кини, Француској, Немачкој, Хонг Конгу, Индонезији, Јужној Кореји, Холандији, Филипинима, Сингапуру, Тајланду, Великој Британији и САД.⁹⁷³ Циљ присуства ових службеника је олакшање поступка узајамне правне помоћи између Јапана и тих земаља.

Некада јапански порески службеници који путују у друге земље уговорнице због олакшавања размене информација учествују у контроли пореских обвезника и спроводе „заједничку истрагу“ са пореским службеницима друге земље уговорнице. Додатни порези прикупљени након заједничке истраге се деле између Јапана и друге земље уговорнице која је обезбедила информације.⁹⁷⁴

Јапански порески органи немају законску обавезу да обавесте пореске обвезнике о примљеном захтеву за пореским информацијама нити право да учествују

⁹⁷³ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Japan 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 97.

⁹⁷⁴ Inami, "Japan," 419.

или да интервенишу у поступку узајамне правне помоћи. Међутим, пракса пореских органа омогућује информисање пореског обвезника о размени информација. Порески органи откривају лицима која поседују захтеване информације по одредбама Закона о специјалним правилима пореских уговора (енг. Tax Treaties Special Provisions Act) следеће податке: циљ истраге (обезбеђење информације другој земљи с којом Јапан има закључен порески уговор или споразум о размени информација), информације о земљи уговорници подносиоцу захтева, изјаву да је лице од кога се захтевају информације наведено захтевом, захтеване информације у пореске сврхе и обавештење да захтев није подвргнут правилима о ограничењу обавештавања физичких и правних лица.⁹⁷⁵

Сви јапански инструменти узајамне правне помоћи имају клаузуле о заштити поверљивости и не дозвољавају размену трговачких, пословних, индустријских, и професионалних тајни. Члан 126. Закона о општим правилима националних пореза обавезује пореске органе да одржавају строгу поверљивост информација о пореским обвезницима. Ако порески службеници прекрше ово правило могу бити кажњени затвором до две године и новчаном казном до 1. милион јена (око 8.695 евра).⁹⁷⁶ Такође, Закон о државним јавним услугама и Закон о заштити личних података које поседују управни органи штите право на поверљивост.

Ако порески обвезник претрпи неку штету због размене информација и нелегалних радњи пореских службеника, он има право да захтева накнаду штете према Закону о обештећењу и на основу члана 17. Јапанског устава.⁹⁷⁷

Јапан је азијска земља која озбиљно схвата пореску сарадњу са другим земљама. У неким случајевима, јапански порески службеници лично путују у друге земље уговорнице да би објаснили садржај захтева о размени информација. Јапан има послате пореске службенике у земље које су јапански највећи трговачки партнери. Национални прописи Јапана не обезбеђују активна права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи, али када је неопходно прикупљање информација порески службеници их обавештавају о сврси пореске истраге и називу земље која је захтевала

⁹⁷⁵ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Japan 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 77-78, Inami, "Japan," 410.

⁹⁷⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Japan 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 93-94.

⁹⁷⁷ Inami, "Japan," 400.

информације. Активности Јапана у области узајамне правне помоћи могу бити пример многим земљама у свету.

5. Канада

Канада је друга највећа земља по територији у свету. Она је развијена земља, оснивач и чланица Заједничког центра о пореским уточиштима и земља чланица ОЕЦД, Г8, Г20, ФАТФ и других међународних организација.

Канада је склопила 95 пореских уговора и 24 споразума о размени информација.⁹⁷⁸ Од њих, на снази су 90 пореских уговора и 16 споразума о размени информација.⁹⁷⁹ Канада је ратификовала Мултилатералну конвенцију измењену Протоколом и потписала је Мултилатерални споразум о аутоматској размени информација са финансијских рачуна. Канада има закључене инструменте узајамне правне помоћи са својим највећим трговачким партнерима.

Државни органи Канаде активно раде на побољшању узајамне правне помоћи. Они преговарају са многим јурисдикцијама, припремају протоколе постојећих пореских уговора или склапају нове пореске инструменте да би унапредили међународну пореску сарадњу.

Канадска агенција за порезе (енг. Canada Revenue Agency) је институција која организује и реализује пореску сарадњу са другим земљама. Сектор за размену информација у оквиру Агенције за порезе је орган који прима захтеве за размену информација из других земаља.⁹⁸⁰ Служба за размену информација има 12 запослених (директор, 10 службеника и службеник о административним пословима).⁹⁸¹

Канада је закључила свој први порески уговор са САД 1942. године, а први споразум о размени информација са Мексиком 1990. године.⁹⁸²

Сви канадски порески уговори и споразуми о размени информација дозвољавају размену информација о свим лицима под јурисдикцијом уговорних страна, осим уговора са Барбадосом. Барбадос не дозвољава размену информација о лицима која

⁹⁷⁸ Доступно на: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/CA#agreements> (10.11.2015. године)

⁹⁷⁹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Canada 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, (OECD Publishing, 2013), 73-74.

⁹⁸⁰ Ibid., 8.

⁹⁸¹ Ibid., 66.

⁹⁸² Ibid., 12.

нису обухваћена пореским уговором.⁹⁸³ Порески обухват канадских инструмената о узајамној правној помоћи није унификован. Само 20 инструмената прописују размену информација о свим порезима земаља уговорница.⁹⁸⁴

Канада користи најновији текст Модел конвенције ОЕЦД када склапа пореске уговоре или доноси протоколе постојећих уговора. 15 протокола пореских уговора које је Канада склопила након 2006. године садрже одредбе о размени информација по стандардима Модел конвенције ОЕЦД из 2005. године. Протоколи пореских уговора са Барбадосом, Швајцарском и Луксембургом су израђени према стандардима о размени информација из 2012. године.⁹⁸⁵

Канадски споразуми о размени информација имају различит обухват. Неки споразуми регулишу размену информација о порезима на доходак и на имовину (нпр. Споразум са Бермудама), други споразуми осим пореза на доходак и имовину, обухватају и порезе на потрошњу (нпр. Споразум са Анголом), а трећа група споразума омогућује размену информација за утврђивање и наплату свих канадских пореза (нпр. Споразум са Бахамима).⁹⁸⁶

Канадски инструменти о узајамној правној помоћи не садрже правила о ограничењу размене информација у случајевима када не постоји домаћи интерес пореских органа.⁹⁸⁷ Канадски порески прописи дозвољавају пореском органу приступ информацијама са банкарских рачуна и Канада нема домаћа ограничења у размени банкарских информација. Такође, већина канадских партнера могу размењивати банкарске информације према националним прописима и без обзира да ли конкретни порески уговор са Канадом садржи одредбу о размени банкарских информација они размењују банкарске информације.⁹⁸⁸ Порески уговори са Аустријом, Белгијом и Малезијом не омогућавају размену банкарских информација. Остали порески уговори и сви споразуми о размени информација не садрже оваква ограничења.⁹⁸⁹

Канадски порески уговори најчешће садрже само члан о размени информација који је израђен према Модел конвенцији ОЕЦД. Само 7 канадских пореских уговора

⁹⁸³ Ibid., 54.

⁹⁸⁴ Nick Diksic and Jeffrey Shafer, "Canada," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b (Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, Copenhagen: IFA, 2013), 165.

⁹⁸⁵ Ibid., 156.

⁹⁸⁶ Ibid., 158.

⁹⁸⁷ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Canada 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 55-56.

⁹⁸⁸ Diksic and Shafer, "Canada," 165.

⁹⁸⁹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Canada 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 55.

садрже одредбе о наплати пореза друге земље уговорнице, али одредбе у овим пореским уговорима нису израђене према Модел конвенцији ОЕЦД.⁹⁹⁰

Најбитнија мера узајамне правне помоћи у Канади је размена информација на захтев. Према подацима Канадског пореског органа, Канада просечно прима 159 захтева о размени информација годишње, а шаље 148 захтева о размени информација годишње. 30% примљених захтева су из САД и Велике Британије. Примљени захтеви о размени информација су најчешће о конкретним пореским обвезницима.⁹⁹¹

У поређењу са другим земљама, Канада брже одговара на захтеве за размену информација. Канадски органи сматрају да сви захтеви на које је одговорено у року дужем од 180 дана су били захтеви за комплексним информацијама.⁹⁹²

Табела 6. Време потребно за одговарање на захтеве за размену информација у Канади

година	захтеви о размени информација на које је одговорено у периоду од 90 дана	захтеви о размени информација на које је одговорено у периоду од 180 дана	захтеви о размени информација на које је одговорено у периоду дужем од 180 дана
2007	37%	19%	44%
2008	47%	21%	32%
2009	42%	25%	33%

Извор: OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Canada 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 65.

Канада користи и друге мере узајамне правне помоћи. Она активно спроводи аутоматску размену информација слањем више од један милион података 25 различитим јурисдикцијама. Канада прима информације аутоматском разменом од 26 земаља. Узајамна правна помоћ у Канади укључује и спонтану размену и симултане

⁹⁹⁰ Diksic and Shafer, "Canada," 157.

⁹⁹¹ Ibid., 167.

⁹⁹² OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Canada 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 65.

контроле, али канадски порески орган није објавио релевантне податке о њиховој примени.⁹⁹³

Сви канадски инструменти о узајамној правној помоћи садрже одредбе о заштити поверљивости информација о пореским обвезницима и не дозвољавају размену информација које су трговачка, пословна, индустријска или професионална тајна. Правила о заштити поверљивости најчешће су израђена према стандардима ОЕЦД.⁹⁹⁴ Због тога, канадски органи не могу користити добијене информације у непореске сврхе.⁹⁹⁵

И национални прописи Канаде штите поверљивост података пореским обвезницима. Канадски закон о приватности и Закон о порезу на доходак (у делу 241.) садрже правила о поверљивости личних информација. Закон о порезу на доходак прописује затвор до једне године и новчану казну до 5.000 канадских долара за пореске службенике који су прекршили правила о поверљивости информације.⁹⁹⁶

Канада не омогућава посебна права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи. Постоје само два изузетка прописана у Закону о порезу на доходак (енг. Income Tax Act) који омогућују право на интервенцију када порески органи врше њихова овлашћења. Када је судија дозволио правним актом да порески орган поднесе захтев за информацијама од неког трећег лица које треба да обезбеди податке о једном или више неименованих пореских обвезника, лице од кога су захтеване информације може поднети захтев о ревизији акта којим се дозвољава приступ захтеваним информацијама у року од 15 дана. Иако порески обвезници највише користе овај правни лек у домаћим пореским стварима, у области размене информација до сада порески орган је само једном добио овакав групни захтев о неидентификованим лицима.⁹⁹⁷

Други изузетак омогућује пореским обвезницима Канаде да траже судску ревизију захтева о документима или подацима који су лоцирани ван Канаде пред Федералним судом Канаде у року од 90 дана од достављања захтева. Захтев за ревизију

⁹⁹³ Diksic and Shafer, "Canada," 167–168.

⁹⁹⁴ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Canada 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 61.

⁹⁹⁵ Diksic and Shafer, "Canada," 168.

⁹⁹⁶ *Ibid.*, 172.

⁹⁹⁷ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Canada 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 48.

има суспензивно дејство.⁹⁹⁸ Захтев о документима није ограничен на документа у власништву пореског обвезника и порески орган може тражити и податке који су у власништву страних резидената, али само ако су такви подаци битни за утврђивање обавеза канадских пореских обвезника.⁹⁹⁹

Канадски порески обвезници немају посебна процедурална права у поступку узајамне правне помоћи, али могу бити присутни када порески орган спроводи истрагу ради обезбеђења захтеваних информација, осим ако порески инспектори не одреде да је присуство пореског обвезника препрека за успешно извршење истраге.¹⁰⁰⁰ Порески обвезници имају процедурална права само ако поступак има доминантни кривично-правни карактер. Канадска повеља о правима и слободама штити пореске обвезнике и даје им активна права. У овим случајевима се не примењују одредбе Закона о порезу на доходак. Врховни суд Канаде је усвојио мишљење да канадски порески орган не угрожава гаранцију о неоправданом претресу и конфискацији када прибавља информације у пореске сврхе.¹⁰⁰¹

Права пореских обвезника у Канади у управним пореским предметима су мала. Порески обвезник не мора бити обавештен када канадски порески орган подноси захтев о информацијама о њему. Међутим, када порески орган прикупља информације од пореског обвезника због одговарања на захтев, порески орган обавештава пореског обвезника да је информације тражила друга земља према правилима инструмената о узајамној правној помоћи.¹⁰⁰²

Канада не користи нелегалне механизме да би прикупила податке о пореским обвезницима. Ипак, ако је друга земља прибавила податке нелегалним путем, али је искористила прописану меру да би доставила такве податке Канади, у таквим случајевима, канадски порески орган може искористити добијене информације.¹⁰⁰³

Канада је земља која има широку мрежу инструмената о узајамној правној помоћи и посвећује озбиљну пажњу међународној пореској сарадњи. Она активно користи размену информација на захтев и аутоматску размену, али занемарује остале

⁹⁹⁸ Ibid., 49

⁹⁹⁹ Diksic and Shafer, "Canada," 162.

¹⁰⁰⁰ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Canada 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 49.

¹⁰⁰¹ Diksic and Shafer, "Canada," 174.

¹⁰⁰² Ibid.

¹⁰⁰³ Ibid., 173.

мере узајамне правне помоћи. У Канади постоје ограничена права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи, тако да она не обезбеђују довољну заштиту.

6. Русија

Русија је највећа земља по територији у свету и стална чланица Савета безбедности УН. Она користи различите инструменте узајамне правне помоћи, али главни инструмент о узајамној правној помоћи су порески уговори. Русија има закључених 88 пореских уговора.¹⁰⁰⁴ Такође, Русија је ратификовала Мултилатералну конвенцију 2015. године. Руска мрежа инструмената о узајамној правној помоћи је развијена и обухвата 8 највећих трговачких партнера, 9 од 10 земаља које су највећи инвеститори у Русији и све земље чланице ОЕЦД.¹⁰⁰⁵

Русија има активну међународну улогу и блиске везе са многим земљама. Због тога, постоји велика лепеза инструмената који регулишу узајамну правну помоћ у пореским стварима. Руски порески органи су закључили два мултилатерална споразума о узајамној правној помоћи у пореским стварима – Споразум између пореских органа Белорусије, Казакстана, Киргистана и Русије о узајамној сарадњи и Споразум између пореских органа Белорусије, Казакстана, Киргистана и Русије о узајамној помоћи. Оба споразума су потписана 1998. године.¹⁰⁰⁶ Земље чланице Заједнице независних земаља 2005. године су закључиле и споразум о сарадњи за спречавање пореских кривичних дела.¹⁰⁰⁷

Русија је склопила неколико споразума о размени битних информација у пореским стварима. Ови споразуми имају властити формат и нису израђени према Модел споразуму ОЕЦД. Русија је закључила овакве споразуме са Азербејџаном, Грузијом, Киргистаном, Арменијом, Белорусијом, Казакстаном, Молдавијом, Таџикистаном, Узбекистаном, Туркменистаном, Украјином, Бугарском, Кубом, Монголијом и Грчком.¹⁰⁰⁸ Федерална пореска служба је склопила неколико споразума

¹⁰⁰⁴ Доступно на: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/RU#agreements> (10.11.2015. године)

¹⁰⁰⁵ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, (OECD Publishing, 2014), 116.

¹⁰⁰⁶ D.V. Vinnitskiy and N.A. Sheveleva, "Russian National Report," in *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect* (EATLP Congress 2014, Istanbul: EATLP, 2014), 4.

¹⁰⁰⁷ Victor Matchekhin, "Russia," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b (Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, Copenhagen: IFA, 2013), 657.

¹⁰⁰⁸ Vinnitskiy and Sheveleva, "Russian National Report," 4.

за административну помоћ и размену информација са пореским органима других земаља. Овакви споразуми су потписани са Француском, Норвешком, Пољском, Шведском и Данском.¹⁰⁰⁹

Надлежно тело за размену информација према руским пореским уговорима је Министарство финансија. Министарство финансија је делегирало ову надлежност Федералној пореској служби. Због тога је Федерална пореска служба надлежни орган за размену информација у име Министарства финансија. У односу на аутоматску размену информација, надлежни органи су Заменик Комисионера Федералне пореске службе и Директор Дирекције информатичких технологија.¹⁰¹⁰

Дирекција за контролу је главни сектор Федералне пореске службе која остварује размену на захтев. Заменик Комисионера Федералне пореске службе и Директор Дирекције за контролу су овлашћена лица која одобравају размену информација на захтев. Добијени захтеви о информацијама се обрађују у Одељењу за размену информација са страним пореским органима у оквиру Дирекције за контролу. Ово одељење има 6 запослених који раде на размени информација.¹⁰¹¹

Размену информација са Грузијом и бившим савјетским републикама (осим са Казакстаном и Белорусијом) обавља један запослен у Међурегионалном инспекторату за централизовану обраду података у саставу Федералне пореске службе.¹⁰¹² Захтеви ових земаља најчешће су написани на руском језику.

И регионалне администрације Федералне пореске службе обављају размену информација на захтев. Оне имају ову надлежност са Казакстаном и Белорусијом.¹⁰¹³ Одељења за пореску контролу у оквиру регионалних пореских органа администрирају примљене захтеве за информацијама. У највећим регионима Русије (Москва и Санкт Петербург) има по два пореска службеника који раде на размени информација. У мањим регионима има по један службеник овлашћен за рад са примљеним захтевима о

¹⁰⁰⁹ Ibid., 5.

¹⁰¹⁰ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 5.

¹⁰¹¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 125.

¹⁰¹² Ibid.

¹⁰¹³ Русија је формирала царинску унију са Белорусијом и Казакстаном и има ближе везе са овим земљама.

размени информација.¹⁰¹⁴ Више од 70% захтева о размени информација која добија Русија су из ове две земље.¹⁰¹⁵

У кривичним пореским стварима, руска полиција је надлежно тело за размену информација са другим земљама и Русија више користи Споразум о узајамној правној помоћи у оваквим ситуацијама (ако су Русија и друга земља закључиле овакав споразум).¹⁰¹⁶

Руски систем пореских органа који раде у области узајамне правне помоћи није централизован. Можда делује да многи руски порески службеници раде у области узајамне правне помоћи, али то је само први утисак. Од 140 хиљада пореских службеника у Русији, само мање од 100 службеника раде у области размене информација са другим земљама.¹⁰¹⁷

Русија је склопила 87 пореских уговора, од којих су на снази 83 пореска уговора. Стандард ОЕЦД о размени информација испуњавају 57 пореских уговора, а само 11 руских пореских уговора дозвољавају размену информација о резидентима земаља уговорница.¹⁰¹⁸ Прецизније речено, 25 пореских уговора обезбеђују само размену информација о резидентима земаља уговорница, али 14 земаља од ових 25 јурисдикција су потписнице Мултилатералне конвенције и Русија према Мултилатералној конвенцији може са њима да размењује информације о свим лицима (резидентима и нерезидентима).¹⁰¹⁹

Порески обухват размене информација је ограничен само у пореском уговору са Аустријом. Овај уговор ограничава пореску сарадњу на размене информација о извршењу пореског уговора.¹⁰²⁰

Већина пореских уговора који је закључила Русија пре 2005. године садрже одредбу о размени „потребних“ информација. Новији порески уговори су прихватили стандард ОЕЦД и прописују размену „предвидиво значајних“ информација.¹⁰²¹

Руска влада 2010. године је одобрила Модел пореског уговора који је основ за преговарање за пореске уговоре са другим земљама. Члан о размени информација у

¹⁰¹⁴ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 125-131.

¹⁰¹⁵ Ibid., 130.

¹⁰¹⁶ Ibid., 112.

¹⁰¹⁷ Ibid., 135.

¹⁰¹⁸ Ibid., 9.

¹⁰¹⁹ Ibid., 105.

¹⁰²⁰ Ibid., 108.

¹⁰²¹ Ibid.

руском Модел пореском уговору је идентичан са чланом 26. Модел конвенције ОЕЦД.¹⁰²²

Само 9 руских пореских уговора (уговори са Јерменијом, Чешком, Немачком, Италијом, Кипром, Луксембургом, Швајцарском, Уједињеним Арапским Емиратима и Малтом) садрже одредбе еквивалентне члану 26. став 4. и 5. Модел Конвенције ОЕЦД о размени банкарских информација.¹⁰²³

Руски порески органи користе своја овлашћења за прикупљање захтеваних информација у случајевима када немају домаћи интерес за тим информацијама и када порески уговор са земљом која је захтевала информације не садржи одредбу о размени информација без постојања домаћег интереса.¹⁰²⁴ Руски порески органи одавно имају могућност да захтевају информације са банкарских рачуна правних лица. Овлашћење да захтевају информације са банкарских рачуна физичких лица добили су од 1. јануара 2013. године.¹⁰²⁵ Након тога, порески органи имају приступ информацијама са банкарских рачуна за примену пореских уговора без разлике да ли порески уговор садржи одредбу о размени банкарских информација.

Већина руских пореских уговора не укључују одредбе о спонтаној размени информација и аутоматској размени информација. Изузетак су два пореска уговора. Порески уговор са Индијом садржи клаузулу о аутоматској размени информација, а порески уговор са Мексиком омогућује спонтану размену.¹⁰²⁶

Два пореска уговора (са Кипром и Јерменијом) садрже одредбу о наплати пореза у другој земљи уговорници. Руски Модел пореског уговора садржи члан о наплати пореза и сматрамо да би Русија развила узајамну правну помоћ у будућности, више руских пореских уговора требало би да садржи овакву одредбу.¹⁰²⁷

Примарна мера узајамне правне помоћи у Русији је размена информација на захтев. У периоду од 1. јула 2010. године - 31. јуна 2013. године, руски надлежни органи су добили 7.945 захтева о размени информација. Од тих захтева, на 87% захтева је одговорено у року до 90 дана, на 93% примљених захтева је одговорено у периоду до 180 дана од пријема захтева, а на око 94% захтева је одговорено у року од годину дана

¹⁰²² Matchekhin, "Russia," 656.

¹⁰²³ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 110-111.

¹⁰²⁴ *Ibid.*, 111.

¹⁰²⁵ Matchekhin, "Russia," 664.

¹⁰²⁶ Vinnitskiy and Sheveleva, "Russian National Report," 2.

¹⁰²⁷ Matchekhin, "Russia," 658.

након пријема.¹⁰²⁸ Русија утврђује рокове за извршење конкретних радњи у размени информација на захтев. Овакво стање побољшава ефикасност пореских органа и у поређењу са другим земљама Русија брже одговара на захтеве о размени информација.

Осим размене информација на захтев, руски порески органи користе и спонтану размену информација, аутоматску размену и симултане контроле. У периоду 2010-2013. године, Русија је добила више од 100 информација спонтаном разменом из 18 земаља уговорница. Дирекција за контролу шаље информације добијене спонтаном разменом нижим пореским службеницима који непосредно користе такве информације. У истом периоду, руски порески органи су послали две информације користећи спонтану размену различитим земљама уговорницама.¹⁰²⁹ Ако руски порески службеници потврде кршење руских пореских прописа или одреде да добијене информације нису тачне, они о томе обавештавају органе земље која је послала информације.

Русија користи аутоматску размену информација са Белорусијом и Казакстаном. Три земље електронски размењују информације о посредним порезима једном месечно. Размењене информације се користе због контроле наплате ПДВ.¹⁰³⁰

Руски порески органи ретко спроводе симултане контроле. Током 2010. године, Федерална пореска служба заједно са пореским органом Шведске је спровела једну симултану контролу. Касније су Русија и Финска почеле пројекат о симултаној контроли која обухвата размену информација на захтев, симултане контроле и аутоматску размену информација између уговорних страна.¹⁰³¹

Сви инструменти узајамне правне помоћи које је склопила Русија ограничавају размену информација које су пословна, трговачка, индустријска или професионална тајна. Руски прописи штите и тзв. ревизорске тајне. Ова категорија обухвата скоро све информације које су припремили ревизори или су у њиховом власништву. Поверљивост оваквих информација је гарантована и постоји само неколико изузетака, али не постоји изричито овлашћење за размену информација које су ревизорска тајна.

¹⁰²⁸ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 10.

¹⁰²⁹ *Ibid.*, 107.

¹⁰³⁰ Matchekhin, "Russia," 662.

¹⁰³¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 134.

Ипак, до сада, Русија није одбила размену информација због заштите ревизорских тајни.¹⁰³²

Сви руски порески уговори и Мултилатерална конвенција штите поверљивост података о пореским обвезницима у поступку узајамне правне помоћи. И руски домаћи прописи штите поверљивост података пореских обвезника. Члан 32. Пореског законика утврђује обавезу пореским службеницима да чувају податке о пореским обвезницима по прописаним поступцима. Ова обавеза је детаљније објашњена чланом 102. Пореског законика и обухвата све информације о пореским обвезницима које су добили порески органи.¹⁰³³ Са друге стране, правила о службеним тајнама у Русији не дозвољавају пореским обвезницима да одбију откривање информације руским пореским органима због тога што су такве информације пословна, индустријска или професионална тајна ако порески органи имају валидан захтев за таквим информацијама.¹⁰³⁴ Одређени подаци у Русији имају третман пореске тајне. Али то није гаранција да су такве информације доступне само пореским органима. Руски државни органи имају више споразума о размени информација између себе. Информације које су у власништву пореских органа и имају статус пореске тајне су доступни: органима унутрашњих послова, истражним органима, државним фондовима и царинским органима.¹⁰³⁵

Да би заштитила поверљивост пореских података Русија је развила информатички систем који води регистре о приступу службеника одређеним информацијама. Ако порески службеник користи информације до којих нема овлашћени приступ може бити кажњен до 5 година затвора.¹⁰³⁶

Чланови 32. и 33. Пореског законика прописују обавезу пореских службеника о поштовању права пореских обвезника. Сваки порески обвезник има право на жалбу против радњи пореских службеника ако активности пореских службеника нису у сагласности са пореским прописима и угрожавају права пореских обвезника.¹⁰³⁷ Жалба се подноси вишем пореском службенику.

Порески законик се примењује само на информације о пореским обвезницима. Ако порески органи имају информације о лицима која нису порески обвезници у

¹⁰³² Видети Ibid., 123-124.

¹⁰³³ Ibid., 118.

¹⁰³⁴ Matchekhin, "Russia," 665.

¹⁰³⁵ Ibid., 663.

¹⁰³⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 121.

¹⁰³⁷ Ibid., 102.

Русији, поверљивост оваквих информација је заштићена према Федералном закону о личним подацима.¹⁰³⁸ Али поверљивост размењених информација које нису директно везане са пореским обвезницима заштићују се и по важећим инструментима узајамне правне помоћи.

Федерална пореске служба нема обавезу да обавести пореске обвезнике о примљеним захтевима за информације о њима. Порески органи немају ни обавезу да обавесте пореске обвезнике ако шаљу другој земљи информације о њима, осим у случајевима када се потребне информације обезбеђују директно од пореског обвезника.¹⁰³⁹

Порески обвезници нису информисани ни у случајевима када руски порески органи траже информације о њима из других земаља. Од овог правила постоји један изузетак. Порески органи информишу пореског обвезника о послатом захтеву ако се због њега продужава рок за утврђивање пореза.¹⁰⁴⁰

Ако порески службеници не испоштују своје обавезе, порески обвезници могу захтевати надокнаду штете по члану 35. Пореског законика, али руски надлежни органи још нису добили нити једну жалбу везану за размену информација.¹⁰⁴¹

Русија користи различите билатералне и мултилатералне инструменте у области међународне пореске сарадње. Порески органи највише користе размену информација на захтев и у поређењу са другим земљама су врло ефикасни. Порески обвезници немају процедурална права у поступку узајамне правне помоћи, а додатни проблем је што многи државни органи имају приступ пореским информацијама.

7. Сједињене Америчке Државе

САД су највећа светска економија и имају врло комплексан порески систем. САД је чланица ОЕЦД, Г8, Г20, Заједничког центра о пореским уточиштима, ЦИАТ (енг. CIAT Inter-American Center of Tax Administration), ФАТФ и других међународних организација.

¹⁰³⁸ Ibid., 119.

¹⁰³⁹ Matchekhin, "Russia," 665.

¹⁰⁴⁰ Ibid., 666.

¹⁰⁴¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 104.

САД су потписале први порески уговор 1930. године.¹⁰⁴² Америчка пореска служба данас примењује различите билатералне и мултилатералне инструменте узајамне правне помоћи. САД примењују 61 пореских уговора, 33 споразума о размени информација, 49 уговора о правној помоћи у кривичним стварима и 2 споразума о правној помоћи у кривичним стварима.¹⁰⁴³ САД је једна од првих земаља која је ратификовала Мултилатералну конвенцију, али још није ратификовала Протокол конвенције из 2010. године. Такође, САД има закључених 112 FATCA споразума са другим земљама,¹⁰⁴⁴ а размењује информације користећи уговоре о избегавању двоструког опорезивања наслеђа, споразуме о социјалном осигурању и уговоре о доходу од транспортних услуга.¹⁰⁴⁵

Постојећа мрежа инструмената узајамне правне помоћи САД обухвата скоро све чланице ОЕЦД и Г20 земаља (осим Аргентине и Саудијске Арабије) и највеће трговачке партнере (Канада, Кина, Мексико, Јапан, Немачка и Велика Британија). Током 80-тих година двадесетог века, САД су једна од првих земаља која је почела да склапа споразуме о размени информација са земљама из Кариба и Јужне Америке.¹⁰⁴⁶

Надлежно тело за размену информација у САД је Секретар Трезора, али Заменик Комисионера Дирекције за велике бизнисе и међународне односе у Служби унутрашњих прихода је амерички надлежни орган за пореску сарадњу са другим земљама.¹⁰⁴⁷ Надлежности за узајамну правну помоћ су делегиране и лицима која раде у Канцеларији Заменика Комисионера. Одељење за размену информација у оквиру Службе унутрашњих прихода врши размену информација. 24 лица су стално запослена да раде на размени информација са другим земљама.

Амерички порески споразуми су израђени по Америчкој Модел конвенцији о избегавању двоструког опорезивања. Члан о размени информација Америчке Модел

¹⁰⁴² OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United States 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, (OECD Publishing, 2013), 7.

¹⁰⁴³ Joseph M. Erwin and Fred F. Murray, "United States," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b (Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, Copenhagen: IFA, 2013), 782; Joshua D. Blank and Ruth Mason, "United States National Report on Exchange of Information," in *EATLP Congress 2014* (New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect, Istanbul: EATLP, 2014), 16, Листа склопљених инструмената САД, доступна на: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/US#agreements> (10.11.2015. године).

¹⁰⁴⁴ Листа јурисдикција са којим су САД склопиле FATCA споразуме је доступна на: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx> 31.10.2015. године)

¹⁰⁴⁵ Erwin and Murray, "United States," 784.

¹⁰⁴⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United States 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 79.

¹⁰⁴⁷ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United States 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 88.

конвенције је скоро идентичан члану о размени информација (члану 26) Модел конвенције ОЕЦД. Једина битна разлика је то што Америчка Модел конвенције прописује размену „потенцијално битних“ информација,¹⁰⁴⁸ а не „предвидиво значајних“ информација. Постоје мишљења да синтагма „потенцијално битних“ има шири обухват него „предвидиво значајно“. Због тога ревизори Глобалног форума сматрају да сви амерички инструменти узајамне правне помоћи испуњавају стандард о размени предвидиво значајних информација.¹⁰⁴⁹

Сви амерички инструменти о узајамној правној помоћи дозвољавају размену информација о свим лицима (резидентима и нерезидентима). Од америчких пореских уговора, само порески уговор склопљен 1973. са СССР који и данас регулише односе са 9 земаља, бивших савјетских република, нема клаузулу о размени информација.¹⁰⁵⁰

Трезор САД 2011. године је објавио пропис којим тражи да банке аутоматски обавештавају Службу унутрашњих прихода о исплаћеним каматама физичких лица нерезидената САД. Овај пропис је укључивао и изјаву коју потписује физичко лице да подаци достављени Служби унутрашњих прихода могу бити достављени органима резидентне земље физичког лица.¹⁰⁵¹ Служба унутрашњих прихода има приступ подацима са банкарских рачуна и размена банкарских информација не зависи од тога да ли инструмент узајамне правне помоћи садржи одредбу о размени информација са финансијских рачуна. У овим случајевима, размена банкарских информација се одвија на основу реципроцитета.¹⁰⁵²

35 америчких пореских уговора не садрже одредбу о размени банкарских информација. Сви порески уговори који не садрже одредбу о размени информација су закључени пре 2006. године и измена Модел конвенције ОЕЦД 2005. године.¹⁰⁵³ Зањимљив случај је порески уговор са Коста Риком. Размена банкарских информација са Коста Риком је ограничена. Споразум о размени информација са Коста Риком дозвољава размену банкарских информација само у случајевима пореских превара.¹⁰⁵⁴ Већина пореских уговора који прописују размену банкарских информација су

¹⁰⁴⁸ Оригинална фраза је „may be relevant”. Ibid., 76.

¹⁰⁴⁹ Ibid., 75-76.

¹⁰⁵⁰ Blank and Mason, “United States National Report on Exchange of Information,” 11.

¹⁰⁵¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United States 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 22.

¹⁰⁵² Ibid., 77.

¹⁰⁵³ Blank and Mason, “United States National Report on Exchange of Information,” 11.

¹⁰⁵⁴ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United States 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 77.

склопљени након 2006. године. У неким случајевима, САД и друга земља уговорница су закључиле протокол пореског уговора да би унеле стандард ОЕЦД о размени информација.

40 пореских уговора и 12 споразума о размени информација садрже одредбу о размени информација без постојања домаћег интереса.¹⁰⁵⁵ Ова чињеница нема велики значај због тога што не постоје ограничења у америчким прописима који захтевају домаћи интерес да би спровели мере узајамне правне помоћи.¹⁰⁵⁶

САД има многе уговоре који садрже клаузулу о наплати пореза. 30 америчких уговора садрже одредбу о наплати пореза.¹⁰⁵⁷ Најчешће, одредбе о наплати пореза нису формулисане по члану 27. Модел конвенције ОЕЦД. Најстарији порески уговор који садржи одредбу о наплати пореза друге земље уговорнице је закључен 1950. године са Грчком.¹⁰⁵⁸

Амерички порески уговори и споразуми о размени информација садрже широка правила о размени информација која омогућају размену информација на захтев, спонтану размену и аутоматску размену. Али, у пракси, размена информација на захтев је једина обавезна мера узајамне правне помоћи прописана у америчким билатералним инструментима.¹⁰⁵⁹

Табела 7. Размена информација на захтев у САД у периоду 2006.-2010. године

	2006	2007	2008	2009	2010	Укупно
Примљени захтеви за размену информација	1.173	1.008	797	914	843	4.815
Послати захтеви за размену информација	221	197	236	203	165	1.022
Укупно	1.394	1.285	1.033	1.117	1.008	5.837

Извор: Government Accountability Office, *IRS's Information Exchanges with Other Countries Could Be Improved through Better Performance Information*, GAO-11-730, 2011, 21.

¹⁰⁵⁵ Erwin and Murray, "United States," 783.

¹⁰⁵⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United States 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 77.

¹⁰⁵⁷ Blank and Mason, "United States National Report on Exchange of Information," 11–16.

¹⁰⁵⁸ *Ibid.*, 12.

¹⁰⁵⁹ Erwin and Murray, "United States," 795.

Број примљених и послатих захтева о размени информација није константан. САД су примиле највише захтева 2006. године (1.173. захтева), а најмање су примили 2008. године (797 захтева). Амерички порески органи су послали највише захтева 2008. године (236 захтева), а најмање су послали 2010. године (165 захтева). Размена информација на захтев у САД потврђује тврдњу да број примљених захтева је увек већи од броја послатих захтева других земаља.

10 земаља са којима САД највише размењују информације примају или шаљу око 68% свих захтева о информацијама.¹⁰⁶⁰ Размена информација на захтев је прилично брза. На више од пола захтева за размену информација је одговорено у року до 90 дана (51%), на 75% захтева је одговорено у року од 180 дана након пријема и на више од 90% примљених захтева је одговорено у року од годину дана након пријема.¹⁰⁶¹

Аутоматска размена информација у САД има велики значај. Амерички порески органи примају више од 2,5 милиона података, а шаљу 2,1 милион података годишње.¹⁰⁶² САД добијају од својих уговорних партнера информације о зарадама, каматама, дивидендама и другим приходима нерезидената. У будућности, сматрамо да би аутоматска размена информација могла добити већу улогу због 112 склопљених FATCA споразума. Још се не примењују сви FATCA споразуми, али САД већ неколико година користе овај инструмент. FATCA је усвојен 2010. године у законском облику, а први FATCA споразум је потписан са Великом Британијом 2012. године.¹⁰⁶³

Од других мера узајамне правне помоћи, САД користе спонтану размену и симултане контроле. САД врше 10 спонтаних размена информација, али добијају више од 300 информација спонтаном разменом годишње. Земље у развоју највише шаљу податке користећи спонтану размену.¹⁰⁶⁴ САД има пројект о симултаним контролама из 2002. године. Служба за унутрашње приходе је утврдила правила о спровођењу и Заменик Комисионера Дирекције за велике бизнисе и међународне односе (америчко надлежно тело за узајамну правну помоћ) је склопио споразуме о симултаним контролама са Аустралијом, Канадом, Француском, Немачком, Италијом, Јапаном,

¹⁰⁶⁰ Ibid., 796.

¹⁰⁶¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United States 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 73.

¹⁰⁶² Erwin and Murray, "United States," 796.

¹⁰⁶³ Ibid., 792.

¹⁰⁶⁴ Ibid., 797.

Јужном Корејом, Мексиком, Норвешком, Филипинима, Шведском и Великом Британијом.¹⁰⁶⁵ Нисмо обезбедили податке о обављеним симултаним контролама.

Правила о заштити права пореских обвезника су различита у америчким инструментима узајамне правне помоћи, али и поред тога САД не размењује информације које нису доступне према њиховим пореским прописима или прописима других земаља уговорница; представљају пословну, трговачку, индустријску или професионалну тајну; и ако су супротне друштвеном поретку обеју земаља уговорница.¹⁰⁶⁶ Амерички инструменти узајамне правне помоћи штите поверљивост размењених информација, али и амерички национални прописи садрже правила о заштити поверљивости пореских обвезника. Одељак 6103. Закона о унутрашњим приходима штити поверљивост података из пореских пријава и информација добијених из других земаља.¹⁰⁶⁷

Служба унутрашњих прихода има систем који ограничава приступ размењеним информацијама. Само службеници који раде на размени информација имају приступ овом систему. Одељак 6105. Закона о унутрашњим приходима утврђује да су информације добијене на основу инструмената узајамне правне помоћи из других земаља тајне и могу бити коришћене само за утврђивање, наплату, администрирање пореза и обављање надзора претходних радњи или у пореским поступцима пред судовима. Кршење пореских прописа је кажњиво са кривичним и грађанским казнама. Према Закону о унутрашњим приходима, неовлашћено откривање података из пореских пријава се кажњава новчаном казном до 5.000 долара и затвором до 5 година. Сваки федерални службеник који крши правила о поверљивости пореских података биће отпуштен с посла. Порески обвезник има право на тужбу против службеника који је прекршио поверљивост пореских података.¹⁰⁶⁸

Служба унутрашњих прихода доноси одлуке о обезбеђењу информације којом се траже информације од пореских обвезника или трећих лица. Али ако порески обвезник или треће лице одбије спровођење одлуке пореског органа, Служба унутрашњих прихода подноси захтев за принудно обезбеђење тражених информација

¹⁰⁶⁵ Ibid., 787.

¹⁰⁶⁶ Ibid., 800.

¹⁰⁶⁷ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United States 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 80.

¹⁰⁶⁸ Ibid., 81.

пред америчким окружним судовима.¹⁰⁶⁹ Принудно ограничење права пореског обвезника мора бити потврђено судском одлуком.

Поверљивост банкарских информација је заштићена Законом о праву на финансијску приватност, донетом 1978. године. Овај акт забрањује откривање информација са банкарских рачуна федералним органима без обавештавања власника рачуна или без правне могућности да власник рачуна оспори пренос информација. Али постоје многи изузеци од овог правила посебно у пореске сврхе. Служба унутрашњих приход има приступ банкарским информацијама без посебних поступака, без разлике да ли захтева информације у пореско-административним или пореско-кривичним стварима.¹⁰⁷⁰

Служба унутрашњих прихода нема обавезу о обавештавању пореских обвезника када размењује информације о њима са другим земљама уговорницама и порески обвезници немају могућност да зауставе размену информација.

Обавештавање пореског обвезника је потребно када Служба унутрашњих прихода спроводи истрагу да би обезбедила информације о пореском обвезнику од трећег лица. Копија сваког доказа који је сакупила Служба унутрашњих прихода мора бити послата поштом пореском обвезнику. Изузеци од овог права пореских обвезника су дозвољени у кривичним стварима или када постоји оправдана сумња да обавештавање пореског обвезника може угрозити истрагу. Свако лице које је обавештено да Служба унутрашњих прихода тражи информације о њему од трећих лица може да поднесе приговор пред Федералним судом против захтева о информацијама у року од 20 дана од пријема обавештења.¹⁰⁷¹ Након прикупљања података од трећих лица, Служба унутрашњих прихода нема обавезу да обавести пореске обвезнике ако шаље те информације другим земљама.¹⁰⁷²

Амерички порески органи могу користити информације добијене нелегалним путем са кршењем права на приватност пореских обвезника. У САД постоји гаранција четвртим амандманом Америчког устава да су лица заштићена од нелегалних активности државних органа у поступцима сакупљања доказа. Али ако су приватна лица угрозила приватност пореских обвезника и прибавила информације о њима таква

¹⁰⁶⁹ Erwin and Murray, "United States," 792.

¹⁰⁷⁰ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United States 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 70.

¹⁰⁷¹ *Ibid.*, 69.

¹⁰⁷² *Ibid.*, 70.

ситуација није обухваћена четвртим амандманом и порески органи могу користити те информације.¹⁰⁷³ Служба унутрашњих прихода има овлашћење да плаћа награду сваком „звиздачу /узбуњивачу“ који даје информације о неплаћању пореза. Таква награда може да буде до 30% додатног наплаћеног пореза. Бредли Биркенфилд (Bradley Birkenfeld) је добио 104 милиона долара за информације о пореској утаји америчких држављана преко УБС банке.¹⁰⁷⁴

Америка је највећа светска економија и има развијену мрежу инструмената узајамне правне помоћи. Размена информација на захтев и аутоматска размена су најбитније мере. Склапањем FATCA споразума, САД су иницирале нови тренд у аутоматској размени информација са финансијских рачуна који полако постаје глобални стандард. Амерички прописи штите права пореских обвезника, али порески обвезници немају процедурална права у поступку узајамне правне помоћи. Мишљења смо да највећа светска економија много улаже у заштиту својих пореских интереса али занемарује права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи.

8. Француска

Француска је земља чланица ЕУ, ОЕЦД, ФАТФ и других међународних организација. Она има једну од највећих мрежа инструмената узајамне правне помоћи и размењује информације са преко 140 јурисдикција.¹⁰⁷⁵ Француска мрежа инструмената узајамне правне помоћи обухвата све земље чланице ЕУ и ОЕЦД, највеће трговачке партнере Француске и неколико финансијских центара.¹⁰⁷⁶

Француски порески орган може примењивати више од 120 пореских уговора и 36 споразума о размени информација у пореској сарадњи са другим земљама.¹⁰⁷⁷ Француска примењује инструменте ЕУ о узајамној правној помоћи, а ратификовала је и Мултилатералну конвенцију измењену Протоколом. Такође, Француска је потписала Мултилатерални споразум о аутоматској размени информација са финансијских

¹⁰⁷³ Видети Blank and Mason, “United States National Report on Exchange of Information,” 20-21.

¹⁰⁷⁴ Ibid., 22.

¹⁰⁷⁵ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: France 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, (OECD Publishing, 2013), 7.

¹⁰⁷⁶ Ibid., 59.

¹⁰⁷⁷ Maite Gabet, “France,” in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b (Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, Copenhagen: IFA, 2013), 304–305; Alexandre Maitrot De la Motte, “National Report France,” in *EATLP Congress 2014 (New Exchange of information versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, Istanbul: EATLP, 2014), 3.

рачуна, а 14. новембра 2013. године је склопила реципрочни FATCA споразум са САД. Различити инструменти узајамне правне помоћи које користи Француска јасно указују да узајамна правна помоћ има важну улогу у овој земљи.

Скоро сви порески уговори и споразуми о размени информација прописују да је надлежна институција о размени информација Министар буџета или лице које је он овластио.¹⁰⁷⁸ Али у пракси, француски надлежни орган за размену информација је Генерална дирекција за јавне финансије. Она је посебно тело надлежно за пореске ствари у Министарству буџета.¹⁰⁷⁹ Одељење за европске и међународне односе у Дирекцији за пореску политику припрема инструменте узајамне правне помоћи, а Служба за међународне послове у оквиру Дирекције за пореску контролу спроводи размену информација са другим земљама. Оба тела су део Генералне дирекције за јавне финансије.¹⁰⁸⁰

Служба за међународне послове прима захтеве за размену информација и има 8 запослених (4 за директне порезе и 4 лица за ПДВ).¹⁰⁸¹ Понекад и порески аташеи који бораве у иностранству примају захтеве за размену информација. Француска има шест пореских аташеа који администрирају размену информација по хитним или комплексним захтевима са 12 земаља уговорница (САД, Канада и Мексико; Ирска и Велика Британија; Шпанија и Португал; Италија, Немачка, Белгија, Холандија и Луксембург).¹⁰⁸² И пограничне канцеларије пореског органа размењују информације у одређеним случајевима. Француска има и три прекогранична уговора (са Немачком, Белгијом и Шпанијом) о пореској сарадњи. Прекогранични уговори омогућују пограничним пореским органима директно да размењују информације између себе.¹⁰⁸³

Француски национални прописи не садрже ограничења размене информација у пореским стварима и порески органи могу размењивати информације са банкарских рачуна или да размењују информације када немају домаћи интерес за таквим информацијама, без обзира да ли конкретни инструмент садржи одредбу која

¹⁰⁷⁸ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: France 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 78.

¹⁰⁷⁹ Ibid., 13.

¹⁰⁸⁰ Ibid., 61.

¹⁰⁸¹ Ibid., 78.

¹⁰⁸² OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: France 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 11.

¹⁰⁸³ Ibid., 11.

дозвољава размену информација у овим случајевима.¹⁰⁸⁴ Француска размењује информације у овим случајевима на основу реципроцитета.

Већина француских пореских уговора не садрже одредбе о размени банкарских информација и размени информација без постојања домаћег интереса. Да би осигурала размену банкарских информација, након 2009. године, Француска је закључила 37 инструмената узајамне правне помоћи (пореских уговора, протокола пореских уговора или споразума о размени информација) који испуњавају стандарде ОЕЦД о размени информација.¹⁰⁸⁵

Само најновији порески уговори садрже одредбу о размени „предвидиво значајних“ информација. Ранији порески уговори прописују размену „битних“, „потребних“ или „корисних“ информација. Француски порески орган сматра да су ови термини са приближним значајем и да не представљају препреку у поступку размене информација.¹⁰⁸⁶

Већина француских пореских уговора не садрже одредбу о размени информација без постојања домаћег интереса, а само 20 споразума о размени информација садрже такву одредбу. Неки француски порески уговори (са Бенином, Буркином Фасом, Камеруном, Централном афричком републиком, Обалом Слоноваче, Малиом, Нигером, Мароком, Мауританијом, Сенегалом и Тогом) садрже клаузулу о размени информација доступних домаћим пореским органима.¹⁰⁸⁷ Оваква одредба о размени информација не испуњује стандарде ОЕЦД. Порески уговор између Француске и Боливије ограничава размену информација само на примену пореског уговора и овај уговор такође не испуњава стандарде ОЕЦД о размени информација.¹⁰⁸⁸

Француски порески органи примају и шаљу више од 1.800 захтева о размени информација годишње.¹⁰⁸⁹ Француска највише размењује информације са Белгијом, Великом Британијом и Шпанијом. Више од 50% захтева о информацијама су из ових земаља. Више од 80% захтева о размени информација су из земаља ЕУ.¹⁰⁹⁰

¹⁰⁸⁴ Ibid., 66.

¹⁰⁸⁵ Gabet, “France,” 305.

¹⁰⁸⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: France 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 63.

¹⁰⁸⁷ Ibid., 67.

¹⁰⁸⁸ Ibid., 63.

¹⁰⁸⁹ Ibid., 11.

¹⁰⁹⁰ Ibid., 8.

Служба за међународне послове у оквиру Дирекције за пореску контролу одговара на скоро 40% захтева без додатних истрага.¹⁰⁹¹ Базе података француских пореских органа имају многе податке о власништву или банкарским рачунима пореских обвезника у Француској.

Табела 8. Време одговарања на захтеве за размену информација у Француској

година	Захтеви на које је одговорено у периоду краћем од 90 дана	Захтеви на које је одговорено у периоду између 91 и 180 дана	Захтеви на које је одговорено у периоду између 181 и 365 дана	Захтеви на које је одговорено у периоду дужем од годину дана
2007	49,22%	32,35%	12,88%	5,65%
2008	41,85%	29,35%	14,40%	14,40%
2009	42,02%	37,08%	14,60%	6,30%

Извор: OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: France 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 77.

Француска брзо одговара на захтеве о размени информација. На више од 40% захтева је одговорено у року краћем од 90 дана, а на 70% захтева је одговорено у року до 180 дана.

Број захтева о размени информација стално расте. Француска је 2011. године послала 1.614 захтева за информације о директним порезима и 2.653 захтева за информације о ПДВ, а 2010. године је послала 1.284 захтева за информације о директним порезима и 2.530 захтева за информације о ПДВ. Интересантна је чињеница да је Француска нето корисник размене информација – она више шаље захтеве него што прима захтеве за размену информација. Француска је 2011. године примила 675 захтева за информације о директним порезима и 1.925 захтева за информације о ПДВ, а 2010. године је примила 681 захтев за информације о директним порезима и 1.853 захтева за информације о ПДВ.¹⁰⁹² Просечни период одговарања на захтев у 2011. години је био 156 дана за захтеве о директним порезима и 117 дана за захтеве о ПДВ.¹⁰⁹³

Француска користи и аутоматску и спонтану размену информација. Порески органи највише података добијају користећи аутоматску размену. Француски органи

¹⁰⁹¹ Ibid.

¹⁰⁹² Gabet, "France," 308.

¹⁰⁹³ Ibid., 309.

користе аутоматску размену у пореској сарадњи са више од 20 земаља.¹⁰⁹⁴ Током 2011. године, Француска је послала 1.815.231 података, а примила је 3.125.127 података аутоматском разменом.¹⁰⁹⁵

Француски закон о пореском поступку дозвољава службеницима других земаља чланица ЕУ да учествују у пореским контролама у Француској- члан Л.45. Овај члан омогућује присуство страних пореских службеника у Француској и спровођење заједничке ревизије. Ако порески обвезник одбије присуство страних пореских службеника француски порески органи би сматрали да порески обвезник одбија пореску контролу и примениће адекватне санкције.¹⁰⁹⁶

Симултана контрола има битно место у француским мерама узајамне правне помоћи. Француска је 2010. године учествовала у 16 симултаних контрола, а 2011. године у 15 симултаних контрола.¹⁰⁹⁷ Француска активно користи симултане контроле, најчешће заједно са земљама чланицама ЕУ. Француски порески органи су учествовали у 14 мултилатералних пореских истрага 2008. и 2009. године и извршили су 13 административних контрола са другим земљама 2009. године.¹⁰⁹⁸ Сматрамо да ревизори Глобалног форума подразумевају симултане истраге под појмом „мултилатералне пореске контроле“, а присуство страних пореских службеника под појмом „административних контрола са другим земљама“.

Већина француских пореских уговора, сви споразуми о размени информација, инструменти узајамне правне помоћи ЕУ и Мултилатерална конвенција садрже правила о заштити поверљивости размењених информација.¹⁰⁹⁹ Сви француски инструменти узајамне правне помоћи садрже и одредбе о могућности одбијања размене информација које су пословна, трговачка или професионална тајна. Такође, Закон о пореском поступку (фра. *Livre des Procédures Fiscales – LPF*) у члану P.114A-2 забрањује пренос информација које су пословна, индустријска или професионална тајна.¹¹⁰⁰

¹⁰⁹⁴ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: France 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 62.

¹⁰⁹⁵ Gabet, “France,” 314.

¹⁰⁹⁶ Maitrot De la Motte, “National Report France,” 9.

¹⁰⁹⁷ Gabet, “France,” 317.

¹⁰⁹⁸ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: France 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 62.

¹⁰⁹⁹ *Ibid.*, 72.

¹¹⁰⁰ *Ibid.*, 75.

Француски порески службеници су обавезни да штите службене тајне према члану Л.103 Закона о пореском поступку и чланова 226-13 и 226-14 Кривичног законика. Казна за непоштовање обавезе о чувању службене тајне је затвор до једне године и новчана казна до 15.000 евра.¹¹⁰¹ Француска штити поверљивост пореских обвезника и не прикупља информације о њима нелегалним механизмима. Ипак, француски порески органи могу користити податке који су обезбеђени нелегалним активностима приватних лица.¹¹⁰²

У Француској, захтеви за размену информација сматрају се као припремни акт и не морају бити достављени пореским обвезницима.¹¹⁰³ Неки порески уговори и сви споразуми о размени информација дозвољавају откривање размењених информација пореским обвезницима, али то није обавезно.¹¹⁰⁴

Ако захтеване информације нису доступне у базама пореских органа, порески органи траже те информације од пореских обвезника. Порески органи не информишу пореске обвезнике о сврси прикупљања информација. Када француски порески органи користе своја овлашћења да би обезбедили и послали информације о пореском обвезнику другој земљи, порески обвезник, ако сазна о намери пореског органа, може да поведе поступак за спречавање прикупљања информација. Овај поступак нема суспензивно дејство и порески орган у сваком случају може обезбедити захтеване информације. Порески обавезник не може да спречи размену информација због чињенице да порески обвезници најчешће нису информисани о размени информација.¹¹⁰⁵

Порески обвезници у Француској нису обавештени нити када француски порески орган шаље захтев о информацијама другој земљи нити када прима одговор на захтев. Порески обвезници се једино информишу када се примљене информације користе за корекцију пореског стања конкретног обвезника. Према француском Закону о пореском поступку, порески обвезник мора бити информисан о извору и садржају података који су битни за утврђивање његових пореских обавеза (члан Л.57) и

¹¹⁰¹ Ibid., 73.

¹¹⁰² Maitrot De la Motte, "National Report France," 9–10.

¹¹⁰³ Gabet, "France," 312.

¹¹⁰⁴ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: France 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings*, 57.

¹¹⁰⁵ Ibid., 58.

документи који садрже такве податке морају бити доступни пореском обвезнику пре наплате пореза (члан Л.76Б).¹¹⁰⁶

Француска има развијену мрежу инструмената узајамне правне помоћи. Одредбе о размени информација у многим пореским уговорима нису формулисане према стандардима ОЕЦД, али то није велика препрека због тога што Француска највише размењује информације на основу инструмената ЕУ и активно склапа нове пореске уговоре и протоколе постојећих уговора да би побољшала пореску сарадњу са другим земљама. Права пореских обвезника су заштићена, али порески обвезници немају активна процедурална права у поступку размене информација, осим права на информисање у одређеним случајевима.

9. Швајцарска

Швајцарска је међународни финансијски центар који се налази у срцу Европе. Она је развијена земља и чланица ОЕЦД, ФАТФ, ЕФТА и других међународних организација али у односу на пореску сарадњу има свој посебни приступ и не поштује смернице међународних организација у области пореске сарадње.

Швајцарска има склопљене инструменте о узајамној правној помоћи са 127 јурисдикција. Швајцарска мрежа инструмената узајамне правне помоћи обухвата суседне земље, све земље чланице ЕУ и Г20.¹¹⁰⁷ Швајцарска активно преговара о склапању пореских уговора или споразума о размени информација и даље развија своју мрежу инструмената. Од тих 127 инструмената узајамне правне помоћи, 92 инструмента испуњавају стандарде ОЕЦД о размени информација. Али на снази су само 42 инструмента израђена према стандардима ОЕЦД. 92 инструмента који су израђени према стандардима ОЕЦД о размени информација обухватају 95% извоза и 97% увоза Швајцарске. Овакво стање потврђује да Швајцарска има склопљене инструменте о узајамној правној помоћи са најбитнијим трговачким партнерима.¹¹⁰⁸

Осим пореских уговора, Швајцарска користи и друге инструменте узајамне правне помоћи. Швајцарска је потписала Мултилатералну конвенцију¹¹⁰⁹ и

¹¹⁰⁶ Gabet, "France," 311.

¹¹⁰⁷ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2015: Supplementary Peer Review Report: Phase 1 Legal and Regulatory Framework*, (OECD Publishing, 2015), 57.

¹¹⁰⁸ Ibid., 9.

¹¹⁰⁹ Швајцарска још није ратификовала Мултилатералну конвенцију, иако је потписала 2013. године.

Мултилатерални споразум о аутоматској размени информација са финансијских рачуна. Такође, швајцарске власти су склопиле 2 споразума са ЕУ – споразум о спречавању пореске преваре у области ПДВ, акциза и царина из 2004. године и споразум о опорезивању прихода од штедње у облику камата из исте године. 2015. године, ЕУ и Швајцарска су потписале споразум о аутоматској размени информација са финансијских рачуна који почиње да се примењује 2018. године. Швајцарска је 2013. године потписала нерезипрочни FATCA споразум са САД, а има склопљена и два Рубик споразума са Великом Британијом и Аустријом.

Швајцарско надлежно тело за размену информација је Федерална пореска администрација. Овај орган није обраћао велику пажњу узајамној правној помоћи. До краја 2008. године, Швајцарска је имала рестриктивни приступ у области пореске сарадње са другим земљама. Она је дозвољавала размену информација само у кривичним стварима (у случајевима пореске преваре) или ако су информације биле потребне због спровођења пореског уговора.¹¹¹⁰ Швајцарски порески уговори закључени пре 2009. године не испуњавају стандард о размени предвидиво значајних информација. Швајцарска има склопљених 35 таквих пореских уговора. 12 пореских уговора уопште не садрже одредбу о размени информација.¹¹¹¹

Све се променило откада се Швајцарска нашла на сивој листи ОЕЦД/Г20 и повукла је резерву на члан 26. Модел конвенције ОЕЦД. Након тога, Швајцарска је почела са изменама и склапањем пореских уговора према стандардима ОЕЦД о размени информација. Швајцарски федерални савет 2009. године је повукао резерву на члан 26 Модел конвенције ОЕЦД, али је утврдио неколико услова за спровођење размене информација по стандардима ОЕЦД. То су: процедурална права пореских обвезника морају бити заштићена; узајамна правна помоћ је могућа само у конкретним случајевима (без лова у мутном (енг. fishing expeditions) или нејасних групних захтева); није дозвољена размена информација које су постојале пре ступања на снагу конкретног уговора (забрана ретроактивности); размена информација, по правилу, се врши због примене пореских уговора; обавезно поштовање принципа субсидијарности

¹¹¹⁰ Jean-Frédéric Maraia and Pietro Sansonetti, "Switzerland," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b (Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, Copenhagen: IFA, 2013), 740–741.

¹¹¹¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2015: Supplementary Peer Review Report: Phase 1 Legal and Regulatory Framework*, 49.

у области пореске сарадње;¹¹¹² пореска сарадња не сме изазивати промену домаћих прописа; и размена информација не сме изазивати дискриминацију, а ако постоји дискриминација лица морају добити прикладну накнаду због тога.¹¹¹³

Након повлачења резерве на члан 26 Модел Конвенције ОЕЦД, Швајцарска је закључила 29 инструмената (протокола пореских уговора, пореских уговора или споразума о размени информација). Али ови уговори нису испуњавали стандарде ОЕЦД о размени информација. Њихова правила о идентификацији пореских обвезника и лица која поседују захтеване информације нису израђена по стандарду ОЕЦД.¹¹¹⁴

Глобални форум у Извештају о рецензији правног оквира Швајцарске о размени информација 2011. године је идентификовао неколико других пропуста у швајцарском правном систему. Прво, Швајцарска нема доступне податке о идентификацији власника хартија од вредности на доносиоца и нема информације о страним компанијама чије седиште стварне управе је лоцирано у Швајцарској. Друго, порески органи имају приступ информацијама са банкарских рачуна, али у Швајцарској још постоје штедне књижице на доносиоца. Не постоје доступне информације о власницима оваквих штедних књижица. Швајцарска више не дозвољава отварање штедних књижица на доносиоца, али још није укинула постојеће књижице.¹¹¹⁵ Треће, Швајцарска нема право да обезбеди информације са банкарских рачуна према инструментима узајамне правне помоћи склопљеним пре октобра 2010. године, осим ако није у питању пореска превара или то није утврђено конкретним инструментом. Четврто, након 2010. године, швајцарски порески орган прихвата захтеве за размену информација само ако су поднети на основу пореског уговора, али не и на основу других инструмената.¹¹¹⁶

Швајцарска је одлучила да испоштује препоруке Глобалног форума и 2013. године је донела Закон о узајамној правној помоћи у пореским стварима. Овај закон дозвољава размену информација на основу свих инструмената узајамне правне помоћи, али дозвољава размену банкарских информација само ако размена таквих информација је прописана пореским уговором. Швајцарска неће размењивати информације са

¹¹¹² Земља мора прво да покуша да обезбеди информације на својој територији од лица под њеном јурисдикцијом и након тога може захтевати узајамну правну помоћ од других земаља.

¹¹¹³ Xavier Oberson, "Swiss Report," in *EATLP Congress 2014* (New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect, Istanbul: EATLP, 2014), 5.

¹¹¹⁴ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2015: Supplementary Peer Review Report: Phase 1 Legal and Regulatory Framework*, 43.

¹¹¹⁵ *Ibid.*, 23.

¹¹¹⁶ *Ibid.*, 27.

земљама ако порески уговор између те земље и Швајцарске не садржи одредбу о размени информација са банкарских рачуна. А она и даље склапа уговоре без оваквих одредби.¹¹¹⁷

Након 2011. године, Швајцарска је почела са склапањем инструмената узајамне правне помоћи који садрже одредбе о размени банкарских информација и размени информација без постојања домаћег интереса и склопила је 9 протокола пореских уговора, 10 нових пореских уговора и 7 споразума о размени информација који испуњавају стандарде ОЕЦД о размени информација.¹¹¹⁸

Сви инструменти узајамне правне помоћи склопљени након 2011. године прописују размену „предвидиво значајних“ информација.¹¹¹⁹ Али постоје инструменти који не испуњавају стандарде ОЕЦД. То су инструменти које је Швајцарска склопила након 2009. године и повлачења резерве на члан 26. Модел конвенције ОЕЦД. 29 инструмената који су обухваћени у овој категорији су прописивали обавезу земље уговорнице да обезбеди податке о имену и адреси лица о коме се захтевају информације.¹¹²⁰ Овакво тумачење није у сагласности са стандардима ОЕЦД који предвиђају да захтев садржи довољно информација које би омогућиле идентификацију пореског обвезника. Након препоруке Глобалног форума о измени швајцарског приступа, 27 од 29 инструмената су промењени путем протокола, меморандума о разумевању или размене дипломатских писама.¹¹²¹

Персонални обухват инструмената закључених након 2009. године није ограничен на резиденте уговорних страна и они прописују размену информација о резидентима и нерезидентима уговорних страна. Са друге стране, 23 пореских уговора закључених пре 2009. године прописују размену информација само о резидентима земаља уговорница.¹¹²² Порески уговори закључени пре 2009. године обезбеђују размену информација само у управним стварима, а то је прилично рестриктиван приступ у односу на опште прихваћену праксу. Само каснији инструменти дозвољавају размену информација и у управним и у кривичним стварима.¹¹²³

¹¹¹⁷ Ibid., 28.

¹¹¹⁸ Ibid., 45.

¹¹¹⁹ Ibid., 47.

¹¹²⁰ Ibid., 48.

¹¹²¹ Ibid.

¹¹²² Ibid., 50.

¹¹²³ Ibid., 52.

Швајцарска дозвољава размену банкарских информација и размену информација без постојања домаћег интереса у свим инструментима закљученим након 2009. године и укидања резерве на члан 26, али инструменти који су закључени пре 2009. године садрже овакво ограничење. Од 35 пореских уговора, 12 уопште не садрже члан о размени информација. 22 пореских уговора поштују банкарску тајност и не дозвољавају размену информација са банкарских рачуна. Само порески уговор са Катаром садржи одредбу о размени банкарских информација. 23 пореских уговора, закључених пре 2009. године, иако немају изричиту одредбу о размени информација без постојања домаћег интереса, обезбеђују размену информација у таквим случајевима.¹¹²⁴

Швајцарска не посвећује пажњу доступности информација са банкарских рачуна и у домаћим прописима. Порески органи могу користити информације са банкарских рачуна само у случајевима пореске преваре.¹¹²⁵ На основу реципроцитета, швајцарски порески органи могу захтевати банкарске информације из других земаља само када постоји сумња о пореској превари.

Потписивањем Мултилатералне конвенције, Швајцарска је обезбедила пореску сарадњу са 15 нових земаља и успоставила узајамну правну помоћ са 23 земаља са којима је већ имала пореске уговоре који нису били према стандардима ОЕЦД.¹¹²⁶ Али Швајцарска још није ратификовала Мултилатералну конвенцију. Сматрамо да Швајцарска неће брзо ратификовати овај инструмент због тога што Мултилатерална конвенција промовише пореску сарадњу супротну швајцарској пореској политици и да је потписивање Мултилатералне конвенције више политички чин.

Од марта 2009. године, Швајцарска је склопила 45 инструмената узајамне правне помоћи по стандардима ОЕЦД о размени информација, али сви инструменти не прописују исти обим пореске сарадње и не садрже унифицирана правила. Неки уговори омогућују размену информација о примени домаћих прописа (уговори са Немачком, Француском, Шпанијом, Великом Британијом, Јапаном, Пољском и Холандијом), а неки дозвољавају само размену информација ради примене пореског уговора (уговори са Данском, Луксембургом, Норвешком, Финском, Сингапуром и

¹¹²⁴ Ibid., 51.

¹¹²⁵ Oberson, "Swiss Report," 10.

¹¹²⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2015: Supplementary Peer Review Report: Phase 1 Legal and Regulatory Framework*, 56.

Канадом).¹¹²⁷ И поред тога што су израђени према стандардима ОЕЦД швајцарски инструменти о узајамној правној помоћи имају ограничену примену. Они се примењују само за пореске периоде и обухватају само информације које су настале након ступања на снагу конкретног инструмента.¹¹²⁸

Мере узајамне правне помоћи не добијају већи значај у Швајцарској. Швајцарски порески органи преферирају домаће изворе информација о пореским обвезницима и не посвећују велику пажњу пореској сарадњи са другим земљама. Швајцарска је 2011. и 2012. године послала само три захтева о размени информација.¹¹²⁹ Са друге стране, Федерална пореска администрација је 2011. године примила око 350 захтева, а 2012. године више од 1.500 захтева.¹¹³⁰ Нагло увећање броја примљених захтева је последица склапања нових пореских уговора по стандардима ОЕЦД и притиска развијених земаља да добију информације о њиховим резидентима који имају рачуне у швајцарским финансијским институцијама. Швајцарски порески уговор са САД закључен 2009. године дозвољава и групне захтеве о информацијама. Швајцарска раније није дозвољавала овакве захтеве. Федерални парламент 2012. године је одобрио овај уговор и групне захтеве.¹¹³¹

Швајцарски порески органи скоро и да не користе остале мере узајамне правне помоћи. Узрок томе је и недостатак правног основа. Ниједан порески уговор не обезбеђује наплату пореза друге земље уговорнице. Постоје само одредбе о ограниченом праву на обавештавање о пореским одлукама у пореским уговорима са Француском и Аустријом.¹¹³² Швајцарска, до сада, није спроводила симултане контроле или заједничку ревизију. Једини инструмент који прописује ове мере је Споразум о спречавању пореске преваре са ЕУ из 2004. године. Овај споразум прописује симултане контроле у области ПДВ, акциза и царина.¹¹³³

Сви швајцарски инструменти о узајамној правној помоћи штите поверљивост размењених информација.¹¹³⁴ Швајцарски порески органи (федерални, кантонски или општински) могу размењивати службене информације са другим швајцарским

¹¹²⁷ Maraia and Sansonetti, "Switzerland," 745.

¹¹²⁸ Ibid., 748–749.

¹¹²⁹ Ibid., 745.

¹¹³⁰ Oberson, "Swiss Report," 10.

¹¹³¹ Ibid., 6.

¹¹³² Ibid., 7.

¹¹³³ Ibid., 11.

¹¹³⁴ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2015: Supplementary Peer Review Report: Phase 1 Legal and Regulatory Framework*, 58.

државним органима. Али пореске информације добијене од других земаља могу бити коришћене због утврђивања и наплате пореза обухваћених пореским инструментом или одлучивања по правним лековима о тим порезима. Добијене информације из других земаља могу се користити у ограниченом обиму. Ако порески уговор регулише једино директне порезе, добијене информације не могу се користити због утврђивања индиректних пореза (ПДВ, акцизе итд.).¹¹³⁵ Такође, швајцарски порески уговори садрже одредбу која не дозвољава размену информација које представљају пословну, индустријску, трговачку или професионалну тајну.¹¹³⁶

Порески обвезници у Швајцарској имају право на обавештавање, право на консултације и право на интервенцију. Право пореских обвезника на консултацију и интервенцију у поступку узајамне правне помоћи против одлуке о слању информација другим земљама је гарантовано Швајцарским уставом (члан 26, став 2).¹¹³⁷

Раније је Швајцарска прописивала обавезно обавештавање пореских обвезника о примљеним захтевима за размену информација. Према стандардима Глобалног форума свака земља треба да прописује изузетке од права на обавештавање. Швајцарска није имала нити један изузетак. Ревизори Глобалног форума су сматрали да је то пропуст Швајцарске.¹¹³⁸ Швајцарске власти су 2014. године измениле Закон о узајамној правној помоћи у пореским стварима и дозволиле су изузетке од права на обавештавање пореских обвезника о примљеним захтевима за размену информација.¹¹³⁹ Порески органи и даље имају обавезу о обавештавању пореских обвезника о примљеним захтевима писменим путем и мора им се указати да имају право на правни лек против поступка о размени информација.

И нерезиденти морају бити обавештени о примљеним захтевима. Ако нерезидент нема боравиште у Швајцарској, лице које је овластио нерезидент прима обавештење. Ако нема начина за обавештавање нерезидента, швајцарски порески орган доставља обавештење резидентној земљи конкретног лица или може да објави обавештење у Федералном службеном гласнику.¹¹⁴⁰

¹¹³⁵ Maraia and Sansonetti, "Switzerland," 751.

¹¹³⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011 Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, (OECD Publishing, 2011), 89.

¹¹³⁷ Maraia and Sansonetti, "Switzerland," 754.

¹¹³⁸ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2015: Supplementary Peer Review Report: Phase 1 Legal and Regulatory Framework*, 89.

¹¹³⁹ *Ibid.*, 38.

¹¹⁴⁰ *Ibid.*, 39.

Порески орган врши размену информација након писмене сагласности пореског обвезника. Ако порески обвезник не да сагласност, порески орган доноси одлуку о (не)спровођењу размене информација. Након одлуке швајцарског органа да обави размену информација, порески обвезник има право на жалбу (интервенцију) у року од 30. дана након пријема обавештења.¹¹⁴¹ Право на интервенцију (жалбу) има суспензивно дејство и порески органи не шаљу информације пре коначне одлуке.

Након извршене размене информација, порески орган обавештава пореске обвезнике о размењеним информацијама. Нерезиденти се обавештавају и у овим случајевима. Швајцарска федерална пореска администрација не обавештава пореске обвезнике након размене информација само ако порески орган земље подносиоца захтева докаже да обавештавање обвезника може да узрокује неуспех истраге.¹¹⁴² Овај изузетак би се примењивао врло рестриктивно – само у изузетним случајевима.

Швајцарски порески обвезници имају право на консултацију, а пре консултације могу да изврше увид у податке које поседују порески органи. Порески обвезници имају приступ информацијама које о њима поседује швајцарски порески орган, али немају приступ захтеву о информацијама.¹¹⁴³ Закон о узајамној правној помоћи у пореским стварима дозвољава изузетак и од овог права пореских обвезника. Ако подносилац захтева укаже да постоји оправдани разлог о тајности поступка, швајцарски порески органи забрањују увид пореских обвезника у информације које поседују порески органи.

У Швајцарској је забрањено коришћење података прикупљених нелегалним радњама у пореске сврхе. Предлог Закона о узајамној правној помоћи у пореским стварима је прописивао забрану о коришћењу нелегално добијених информација само ако су те информације добијене илегалним активностима које су кажњиве према швајцарским прописима. Ова забрана није ушла у финални текст закона.¹¹⁴⁴

Швајцарска је једна од ретких земаља у којој право на приватност и право на поверљивост пореских обвезника добијају предност у односу на финансијски интерес држава. Њен задњи корак у овом смеру је Рубик споразум. Овај споразум је мешавина поштовања принципа светског дохотка и заштите поверљивости пореских обвезника у

¹¹⁴¹ Maraia and Sansonetti, "Switzerland," 747.

¹¹⁴² OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2015: Supplementary Peer Review Report: Phase 1 Legal and Regulatory Framework*, 39.

¹¹⁴³ *Ibid.*, 41.

¹¹⁴⁴ Oberson, "Swiss Report," 15.

земљи извора. До сада, Швајцарска је склопила два Рубик споразума (са Великом Британијом и Аустријом). Ови споразуми омогућују да порески обвезници сачувају приватност њихових финансијских послова, а Велика Британија и Аустрија да наплате порезе од својих пореских обвезника.

Швајцарска је развијена земља која има специфичан приступ у области узајамне правне помоћи. Након 2009. године, Швајцарска је прихватила стандарде ОЕЦД о размени информација, али и даље мало користи мере узајамне правне помоћи. Порески обвезници у Швајцарској имају велике гаранције за заштиту поверљивости њиховог финансијског пословања. Глобални форум је дао смернице Швајцарској да ограничи права пореских обвезника како би она била у складу са стандардима Глобалног форума. Швајцарска је прихватила ове смернице, али продужила са радом у области заштите пореских обвезника. Резултат тог рада је Рубик споразум.

10. Кајманска острва

Кајманска острва су аутономна прекоморска територија Велике Британије и представљају порески рај. Ова јурисдикција иако има велики удео у светском финансијском тржишту, никад није била на директном удару међународних организација и развијених земаља. Највише хед фондова у свету су регистровани на Кајманским острвима,¹¹⁴⁵ а она су и други највећи офшор центар у области осигурања у свету.¹¹⁴⁶ Такође, Кајманска острва су четврти према уделу у међународним банкарским пословима после Велике Британије, САД и Француске.¹¹⁴⁷

Међутим, Кајманска острва су сматрана за кооперативни порески рај од самог почетка иницијативе ОЕЦД. Кајманска острва још 2000. године су изразиле жељу за примену стандарда ОЕЦД о размени информација и склопила су споразум о размени информација са САД 2001. године. То је било довољно да се Кајманска острва не нађу на црној листи ОЕЦД. 2009. године, утврђено је да Кајманска острва имају склопљених

¹¹⁴⁵ Murphy, "Tax Havens Report", 36.

¹¹⁴⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Cayman Islands 2013: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, (OECD Publishing, 2013), 14.

¹¹⁴⁷ Timothy V. Addison, "Shooting Blanks: The War on Tax Havens," *Indiana Journal of Global Legal Studies* 16, no. 2 (2009): 720.

12 инструмената о узајамној правној помоћи и нашле су се на белој листи Г20/ОЕЦД.¹¹⁴⁸

Кајманска мрежа инструмената о узајамној правној помоћи се развила након 2009. године. Кајманска острва имају потписаних 36 споразума о размени информација и порески уговор са Великом Британијом. Она размењују информације са 36 јурисдикција користећи инструменте о узајамној правној помоћи.¹¹⁴⁹ Али органи Кајманских острва су утврдили и тзв. Листу јурисдикција. Овом листом су утврђене земље са којима Кајманска острва унилатерално спроводе размену информација на захтев. На листи су почетно биле 12 земаља од којих су 11 чланице ОЕЦД.¹¹⁵⁰ Након доношења листе, Кајманска острва су склопила споразуме са 8 земаља и спроводе размену информација по тим споразумима. Данас су на листи остале још Аустрија, Луксембург, Словачка и Швајцарска.

Кајманска острва имају билатералне уговоре о примени Директиве о опорезивању штедње са свим земљама чланицама ЕУ. Ови билатерални уговори утврђују исти режим као и Директива о опорезивању штедње.¹¹⁵¹ Надлежни порески орган Кајманских острва доставља пореским органима земаља чланица ЕУ информације о каматама једном годишње на основу овог уговора.

Овлашћење о преговарању и склапању међународних инструмената на Кајманским острвима има Тим Кајманских острва за међународну пореску сарадњу. У овом тиму чланови су: Омбудсман (Заштитник грађана), Секретар Финансија и представници надлежних органа у области финансија.¹¹⁵²

Надлежно тело за размену информација је Орган Кајманских острва за размену информација у оквиру Министарства финансијских услуга.¹¹⁵³ Орган за размену информација може да размењује информације са јурисдикцијама које имају закључен инструмент о узајамној правној помоћи са Кајманским острвима или су на Листи о размени информација.

¹¹⁴⁸ , *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Cayman Islands 2013: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 15.

¹¹⁴⁹ Кајманска острва имају два споразума о размени информација са САД. Први је закључен 2001. године, а други 2013. године. Доступно на: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/KY#agreements> (10.11.2015. године)

¹¹⁵⁰ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Cayman Islands 2013: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 8.

¹¹⁵¹ Ibid., 76.

¹¹⁵² Видети Ibid., 75.

¹¹⁵³ Ibid., 15.

У органу за размену информација су запослени Директор, Заменик директора, Помоћник директора и три службеника. Овај орган има посебне канцеларије и само запослена лица имају приступ њима.¹¹⁵⁴

Надлежни орган за размену информација има склопљене споразуме између надлежних органа или меморандуме о разумевању са 18 уговорних страна.¹¹⁵⁵ Ови споразуми и меморандуми регулишу практичне аспекте размене информација и олакшавају пореску сарадњу.

Кајманска острва имају склопљене споразуме о размени информација са 19 земаља чланица ОЕЦД. Због тога што су британска прекоморска територија, Кајманска острва су добила од Велике Британије листу земаља са којима могу закључити инструменте о узајамној правној помоћи. На овој листи су земље чланице ОЕЦД, ЕУ, Г20 и неке друге јурисдикције за које Велика Британија сматра да испуњавају стандарде ОЕЦД о размени информација. Ако Кајманска острва желе да склопе споразум са неком земљом која није на листи, потребно је посебно одобрење од стране Велике Британије.¹¹⁵⁶

Сви инструменти Кајманских острва о размени информација прописују размену информација без постојања домаћег интереса и размену информација о власништву пореских обвезника или информација са финансијских рачуна.¹¹⁵⁷ Они су израђени према Модел споразуму ОЕЦД о размени информација.

Највећи проблем који ограничава узајамну правну помоћ на Кајманским острвима није у мрежи инструмената о узајамној правној помоћи, него у домаћим правилима о надзору. Државни органи Кајманских острва врше делимичан надзор над применом прописа о чувању и обезбеђењу података о власништву и пословним књигама. Због тога не постоји јасна слика колико лица поштују правне прописе и њихове обавезе о обавештавању државних органа.¹¹⁵⁸

Орган за размену информација спроводи размену информација на захтев и аутоматску размену. Кајманска острва не наплаћују директне порезе и немају класичан порески систем. Због тога само примају захтеве о информацијама. У периоду 2009-2011. године, Кајманска острва су примила 65 захтева из 8 земаља.¹¹⁵⁹ Током три

¹¹⁵⁴ Ibid., 93.

¹¹⁵⁵ Ibid.

¹¹⁵⁶ Ibid., 82.

¹¹⁵⁷ Ibid., 78.

¹¹⁵⁸ Ibid., 48-58.

¹¹⁵⁹ Ibid., 8.

анализиране године, Кајманска острва су добила 12 захтева о кривичним пореским стварима и 53 захтева о управним пореским стварима. На све захтеве су одговорили.¹¹⁶⁰ Надлежни порески орган брзо одговара на захтеве. На 87% добијених захтева је одговорено у року до 90 дана, а на 92% примљених захтева су одговорили у периоду до 180 дана након пријема.¹¹⁶¹ Кајманска острва аутоматски размењују информације са земљама чланицама ЕУ по Директиви о опорезивању прихода од штедње у облику камате.

Кајманска острва обавештавају земљу подносиоца захтева о статусу поступка узајамне правне помоћи. Надлежни орган за размену информација обавештава земљу подносиоца захтева ако не може да обезбеди тражене информације у року од 90 дана. Треба истаћи да ни развијене земље не шаљу овакво обавештење и штеде своје ресурсе. Чак и у ситуацијама када надлежни орган сазна да захтеване информације не могу бити обезбеђене у року од 90 дана, он обавештава орган земље подносиоца захтева и пре истека овог рока.¹¹⁶²

Кајманска острва не размењују информације које су пословна, трговачка или професионална тајна, али у пракси, нису одбили ниједан захтев по овом основу.¹¹⁶³ Сви споразуми Кајманских острва о размени информација су израђени по Модел споразуму ОЕЦД и садрже одредбу о поверљивости. Поверљивост тражених пореских информација је гарантована и домаћим прописима. Закон о органу за размену информација прописује казну затвора до 6 месеци и новчану казну до 1.200 америчких долара ако неко лице прекрши правила о поверљивости у поступку размене информација.¹¹⁶⁴

Правни прописи Кајманских острва обезбеђују право на обавештавање, право на консултације и право на интервенцију у поступку размене информација. Закон о органу за размену информација утврђује право на обавештавање у одређеним случајевима. Надлежни орган за размену информација обавештава пореског обвезника ако је адреса пореског обвезника о коме су захтеване информације на Кајманским острвима и захтев је о пореским управним стварима.¹¹⁶⁵ Обавештење садржи податке о захтеву, земљи која је поднела захтев и захтеваним информацијама. Порески обвезник

¹¹⁶⁰ Ibid., 79.

¹¹⁶¹ Ibid., 74.

¹¹⁶² Ibid., 90.

¹¹⁶³ Ibid., 70.

¹¹⁶⁴ Ibid., 84.

¹¹⁶⁵ Ibid., 69.

има рок од 15 дана, након пријема обавештења, да достави писмени поднесак у коме објашњава битне чињенице у конкретном поступку размене информација. Надлежно тело за размену информација узима у обзир основе које је изнео порески обвезник.¹¹⁶⁶

Изменама 2012. године, Закон о надлежном органу за размену информација обезбеђује изузетке од права на обавештавање због хитности захтеваних информација или могућности да обавештавање обвезника угрози пореску истрагу у другој земљи.¹¹⁶⁷ Органи Кајманских острва сматрају да је изјава земље подносиоца захтева за размену информација довољан основ да порески орган не обавести пореског обвезника о захтеву. Такође, порески орган Кајманских острва потенцира да до почетка 2013. године ни један порески обвезник није обавештен о размени информација због чињенице да страни порески органи у својим захтевима нису наводили адресе пореских обвезника у Кајманским острвима.¹¹⁶⁸

Одлука надлежног пореског органа Кајманских острва за размену информација може бити подвргнута судској ревизији. Органи Кајманских острва сматрају да судски поступак у оваквим случајевима би трајао до једне године. Судски поступак не ограничава прикупљање захтеваних информација.¹¹⁶⁹

Кајманска острва су порески рај који успешно примењује узајамну правну помоћ. Споразуми Кајманских острва о размени информација су израђени по стандардима ОЕЦД, а надлежни орган за размену информација има довољно људских и техничких капацитета за ефикасно спровођење размене информација. Кајманска острва обезбеђују процедурална права пореских обвезника и успешно штите њихову поверљивост. Зањимљива чињеница је обавештавање земље подносиоца захтева о статусу поступка о размени информација ако на захтев није одговорено у периоду од 90 дана. Неке развијене земље не примењују ову меру. И поред примене инструмената о узајамној правној помоћи, Кајманска острва и даље представљају један успешан порески рај који пркоси иницијативама међународних организација и развијеним земљама.

¹¹⁶⁶ Ibid., 70.

¹¹⁶⁷ Ibid.

¹¹⁶⁸ Ibid.

¹¹⁶⁹ Видети Ibid., 71.

VIII. ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У УЗАЈАМНОЈ ПРАВНОЈ ПОМОЋИ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА

Глобализација¹¹⁷⁰ је утицала на значајно увећање међународне трговине и страних инвестиција. Интернационализација пословних активности је олакшала агресивно пореско планирање и пореску утају. Земље због тога губе пореске приходе, а узајамна правна помоћ је примарно решење у сузбијању ове штетне појаве. Задњих двадесет година, земље су интензивирале међународну пореску сарадњу и повећале обим узајамне правне помоћи.

Националне границе немају исти значај за пореске органе и пореске обвезнике. Док порески обвезници могу обављати привредне активности у глобалном свету релативно неспутани националним границама, пореске власти морају поштовати ове границе у вршењу својих функција.¹¹⁷¹

Узајамна правна помоћ је прихватљиво решење због чињенице да дозвољава земљама да задрже свој порески суверенитет, а са друге стране, воде борбу за спречавање агресивног пореског планирања, пореске утаје и прања новца. Порески обвезници имају пасивну улогу у узајамној правној помоћи у пореским стварима. Они нису стране у таквим правним односима и не могу спречити радње пореских органа у циљу спровођења пореске сарадње између њих.¹¹⁷² Нови инструменти о узајамној правној помоћи и проширење обухвата постојећих инструмената стварају потребу за повећаном заштитом пореских обвезника, финансијских институција и других приватних лица. Већа права у заштити поверљивости пореских обвезника би обезбедила гаранције за одржавање нормалних пословних веза у времену када је пореска сарадња између земаља увећана.¹¹⁷³

Глобализација, прања новца и тероризам су увећале потражњу за пореским информацијама, а са друге стране развој информатичких технологија је смањио

¹¹⁷⁰ Опште прихваћен став је да је економска глобализација почела 1975. године када је прихваћено слободно кретање капитала на конференцији у Рамбујеу (енг. Rambouillet). Тиме су принципи донети у Бретон Вуду о ограничењу кретања капитала због спречавања спекулативних трансакција укинута. Видети: Jesús Ballesteros, Encarnación Fernández Ruiz-Gálvez, and Pedro Talavera, eds., *Globalization and Human Rights* (Dordrecht: Springer Netherlands, 2012), 4.

¹¹⁷¹ Цвјетана Цвјетковић, "Права пореских обвезника у поступку размене информација," *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 46, no. 2 (2012): 456.

¹¹⁷² Roman Seer and Isabel Gabert, "European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements," *Bulletin for International Taxation*, no. February (2011): 89.

¹¹⁷³ Bruce Zagaris, *Exchange of Tax Information Policies at the Millenium: Balancing Enforcement with Due Process and International Human Rights*, 2001, 1. Доступно на: www.freedomandprosperity.org/zagaris2.pdf

трошкове и тиме су се створили услови за увећање понуде пореских информација. Дигитализација података о пореским обвезницима и пренос пореских информација коришћењем информационих мрежа омогућили су пореским органима да сарађују између себе на глобалном нивоу.¹¹⁷⁴

Међународне организације имају водећу улогу у промоцији узајамне правне помоћи и сарадњи између земаља у пореским стварима. Међународно пореско право је остало једна од неколико области међународног јавног права у којој не постоји међународна организација која може ограничити суверенитет земаља, па због тога смернице међународних организација имају карактер „обавезних“ препорука. Рад међународних организација је унапредио узајамну правну помоћ у пореским стварима, али створио и опасност од угрожавања права пореских обвезника.

Међународне организације доносе правила која директно утичу на пореске обвезнике, но међународне организације не одговарају пред пореским обвезницима. Постоји дефицит демократског капацитета. Ако владе донесу одлуке које су супротне вољи гласача, гласачи могу гласати за другу странку и сменити владу. Али ако међународне организације донесу одлуке које су супротне вољи пореских обвезника, они не могу превише да утичу на те одлуке.¹¹⁷⁵ Ако анализирамо мишљење да су земље задужене за остваривање људских права, поставља се питање да ли смањење моћи земаља у глобалној економији изазива смањење људских права?¹¹⁷⁶

Уговори о избегавању двоструког опорезивања и споразуми о размени информација у пореским стварима су најзаступљенији инструменти узајамне правне помоћи израђени по модел документима међународних организација. Ови инструменти најчешће садрже правила о заштити права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи, али њихов примарни циљ је ефикаснија реализација фискалних интереса земаља и баш овај циљ ствара потенцијалне опасности за непоштовање права пореских обвезника. Правни прописи земаља заступају становиште да фундаментална права пореских обвезника нису повређена ако земља одлучи да подели пореске информације о обвезницима са другом земљом. Имајући у виду чињеницу да порески обвезник није странка у међународној размени информација и не може захтевати

¹¹⁷⁴ Arthur J. Cockfield, "Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights," *UBC Law Review* 42, no. 2 (2010): 420.

¹¹⁷⁵ Manuel Couret Branco, *Economics versus Human Rights* (New York: Routledge, 2009), 124.

¹¹⁷⁶ Више о томе Ibid., 9.

никаква лична права у тој процедури, постоји мишљење да је заштита права пореских обвезника неадекватна.¹¹⁷⁷

У овом делу рада, анализираћемо права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи у пореским стварима и механизме за заштиту пореских обвезника које прописују одређене земље.

1. Право на приватност и право на поверљивост и тајност у узајамној правној помоћи у пореским стварима

Пореске информације су врло битан облик личних информација. Осим информације о приходима и другим карактеристикама пореског обвезника, пореске информације могу садржати и податке о: режиму трошења и штедњи обвезника, месту где је обвезник запослен, власништву, чланству у неким организацијама, донацијама, хипотекама итд.¹¹⁷⁸ Овакве информације могу бити искоришћене за израду детаљног профила обвезника.

Због осетљивости финансијских и личних података, порески обвезници имају право на приватност и право на поверљивост и тајност података према правним прописима. Неовлашћено откривање пореских информација углавном се схвата као највећа претња када је потребно заштитити поверљиве пореске информације. Пропуст да се обезбеди поверљивост информација у поседу пореских органа једне или више земаља чини цео систем осетљивим на штету права обвезника.¹¹⁷⁹

Право на приватност и право на поверљивост и тајност су друштвена категорија која зависи од времена и околности у којима се ова права обезбеђују људима. Право на приватност се у суштини састоји од права живети сопствени живот уз минимум мешања других особа или јавне власти.¹¹⁸⁰ Приватност је овлашћење да одређени лични подаци буду доступни само особи на коју се односе.

Право на приватност има неколико варијација. Постоји право на личну приватност, право на територијалну приватност и право на информациону приватност.

¹¹⁷⁷ Mileva Andjelkovic, "Fundamentalna prava obveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima," *Strani Pravni Život*, no. 3/2008 (2008): 174.

¹¹⁷⁸ Cockfield, "Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange," 437.

¹¹⁷⁹ Милева Анђелковић, "Право обвезника на поверљивост и тајност у међународној размени пореских информација," *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 68 (2014): 745.

¹¹⁸⁰ Марина Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, (Ниш: Студентски културни центар Ниш, 2012), 53.

У поступку о узајамној правној помоћи у пореским стварима је најбитнија информациона приватност која подразумева могућност физичким лицима, групама и институцијама да сами одреде када и под којим условима би информације о њима биле пренесене другима.¹¹⁸¹

Порески органи имају већа овлашћења за прикупљање информација о пореским обвезницима у односу на друге државне органе. Све земље прописују законске обавезе да порески обвезник достави информације о свом личном и професионалном животу пореским органима. Са друге стране, порески обвезници могу очекивати да порески органи неће неовлашћено контролисати њихов приватни живот користећи нелегитимне механизме за обезбеђивање података о пореским обвезницима. Интересантна ситуација је употреба нелегално добијених информација. Аустралија, Израел, Данска и САД дозвољавају употребу оваквих информација ради утврђивања пореза. Само неколико земаља (Швајцарска, Чешка, Норвешка и Португал) имају правила о изричитој забрани коришћења нелегално добијених информација о пореским обвезницима.¹¹⁸²

Општепознато је да у колизији заштите приватности и заштите јавног интереса предност увек има заштита јавног интереса.¹¹⁸³ Да би национални порески органи могли наплатити порезе, они морају имати релевантне информације о пореским обвезницима. Право на наплату пореза је основно овлашћење фискалног суверенитета савремених земаља. Неки истраживачи сматрају да је приватност лица друштвена вредност и да није оправдан став о смањењу приватности због заштите државних интереса као друштвеног добра. И приватност је вредност слободног и демократског друштва.¹¹⁸⁴

Право на поверљивост и тајност гарантује да подаци које порески органи поседују у вези са економском снагом пореског обвезника су тајна и могу се користити само за сврхе одређене пореским прописима.¹¹⁸⁵ У области узајамне правне помоћи порески обвезници и порески органи очекују да размењене пореске информације буду третиране као службена тајна. Заштита поверљивости и тајности размењених информација захтева постојање адекватних правила о заштити поверљивости и

¹¹⁸¹ Cockfield, "Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange," 437.

¹¹⁸² Oberson, "Cahiers de Droit Fiscal International General Report," 52.

¹¹⁸³ Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, 59.

¹¹⁸⁴ Cockfield, "Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange," 447-448.

¹¹⁸⁵ Више о том Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, 57.

ограничењу коришћења таквих информација.¹¹⁸⁶ Земље уговорнице могу стопирати размену информација ако друга земља уговорница нема адекватна правила о заштити поверљивости и постоји опасност од угрожавања поверљивости пореских информација.

Ако се пружање правне помоћи у пореским стварима заснива на међународном инструменту, имајући у виду да порески обвезници нису уговорне стране међународних инструмената, тешко је предвидети стварну могућност заштите њиховог права на поверљивост података.¹¹⁸⁷ Постоји реална опасност од непоштовања права пореских обвезника на поверљивост. Неки аутори су већ одавно приметили овај проблем. Ако порески обвезници немају гаранције да ће подаци које достављају пореским органима бити третирано као тајна, постојаће подстицај да те податке не пријављују или да их само селективно пријављују ради заштите своје приватности и интереса.¹¹⁸⁸

2. Развој информационе технологије и права пореских обвезника у узајамној правној помоћи

Развој информационе технологије је олакшао комуникацију између пореских органа и због тога се повећала међународна пореска сарадња. Порески органи све више прикупљају податке и воде базу података о пореским обвезницима електронским путем. Смањени трошкови за ускладиштење и пренос пореских информација коришћењем рачунарских система су увећали обим узајамне правне помоћи у пореским стварима између земаља, али и могућности за повреду права пореских обвезника. Већи обим размене информација подразумева и већу опасност од повреде права пореских обвезника. Повећан је број пореских службеника који имају приступ поверљивим информацијама о пореским обвезницима, а пореске информације се користе у различите сврхе, а неке од њих нису пореске.

¹¹⁸⁶ OECD and Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, "Keeping It Safe Joint OECD/Global Forum Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes" (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OECD, 2012), 7.

¹¹⁸⁷ Видети Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, 65; Цвјетковић, "Права пореских обвезника у поступку размене информација," 464.

¹¹⁸⁸ Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, 58-59.

Земље не треба да дозвољавају смањење права пореских обвезника због повећане пореске сарадње и треба да заштите поверљивост размењених пореских информација. Ако једна земља нема адекватна правила за заштиту поверљивости, друга земља може да одбије спровођење мера узајамне правне помоћи због недовољне заштите права пореских обвезника.¹¹⁸⁹ Због тога је неопходно доношење правила која би појачала заштиту од неовлашћеног приступа компјутеризованим банкама података и коришћење од стране неовлашћених лица.¹¹⁹⁰ Овај проблем је посебно битан у области аутоматске размене пореских информација. Иако међународне организације и развијене земље већ сматрају да је аутоматска размена глобални стандард, оне уопште не посвећују пажњу заштити права пореских обвезника у поступку аутоматске размене. Потребно је регулисање приступа пореских обвезника информацијама о њима у циљу њихове корекције или информисања пореских обвезника о релевантним пореским чињеницама.¹¹⁹¹

ОЕЦД и Глобални форум о транспарентности и размени информација израдили су заједнички Водич о заштити поверљивости размењених информација у пореским стварима.¹¹⁹² Овим водичем су утврђене основне смернице о механизмима за заштиту поверљивости. Смернице дефинишу правила о раду пореских службеника и начину коришћења базе пореских података. Сви примљени захтеви о размени информација и све примљене пореске информације треба да буду унете у посебан информациони систем у коме би само надлежни службеници имали приступ. Корисно је да порески службеници буду идентификовани корисничким именима пре приступа информационом систему за размену информација. Тако би постојао и електронски траг о приступу конкретног службеника пореским информацијама.¹¹⁹³

Службеници који раде у секторима о пореској сарадњи са другим земљама најчешће не користе добијене информације за утврђивање пореских обавеза. Утврђивање пореза врше други порески службеници. Порески службеници који непосредно користе размењене информације такође могу повредити поверљивост

¹¹⁸⁹ Cockfield, "Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange," 468.

¹¹⁹⁰ Цвјетковић, "Права пореских обвезника у поступку размене информација," 469.

¹¹⁹¹ Philip Baker and Pasquale Pistone, "General Report," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100b (The practical protection of taxpayers' fundamental rights, Basel: IFA, 2015), 65.

¹¹⁹² OECD and Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, "Keeping It Safe Joint OECD/Global Forum Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes."

¹¹⁹³ *Ibid.*, 29.

таквих информација. Овлашћени службеници за узајамну правну помоћ у пореским стварима треба да примењују превентивне мере за заштиту размењених информација када шаљу такве информације другим пореским службеницима у тој земљи. Они би слали само неопходне информације другим службеницима са јасним истицањем да су те информације добијене од друге земље и да постоје ограничења за њихову употребу.¹¹⁹⁴

Заштита поверљивости пореских података у времену интензивнијег развоја информатичке технологије представља велики проблем земљама у развоју. Високи трошкови за успостављање комуникационих система о размени информација у пореским стварима представљају препреку коју земље у развоју тешко могу превазићи. Трошкови одржавања информационих система у које се уносе подаци о пореским обвезницима константно расту делимично и због увођења глобалног стандарда о аутоматској размени информација. Са друге стране, земље у развоју имају мања средства да би заштитиле поверљивост пореских података, а то може бити разлог да им друге земље не достављају захтеване пореске информације због недовољне гаранције права пореских обвезника.

3. Заштита права пореских обвезника у узајамној правној помоћи међународним инструментима

Најбитнији међународни инструменти узајамне правне помоћи у пореским стварима садрже одредбе о заштити поверљивости размењених информација.¹¹⁹⁵ Најкоришћенији инструмент узајамне правне помоћи – билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, садрже два члана о узајамној правној помоћи. У члану о размени информација је регулисана и поверљивост размењених информација.¹¹⁹⁶ Информације добијене од друге земље уговорнице су сматране тајном на исти начин како је то уређено домаћим прописима. Размењене пореске информације су доступне органима који утврђују или наплаћују порезе и

¹¹⁹⁴ Ibid., 35.

¹¹⁹⁵ Council of Europe and OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol* (Paris: OECD: Council of Europe, 2011), чл. 21 и 22; OECD, ed., *Model Tax Convention on Income and on Capital*, [8. ed.], condensed version 2010 (Paris: OECD, 2010), чл. 26, ст. 2 и 3; OECD, “Agreement on Exchange of Information on Tax Matters” (OECD, 2002), чл. 8; Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/ЕЕС, чл. 16 и 17.

¹¹⁹⁶ OECD, “2014 Update to the OECD Model Tax Convention” (OECD Publishing, 2014). чл. 26, ст. 2.

судовима или административним органима који воде поступке о порезима. Интересантно је што земље могу размењене информације да користе и за друге сврхе, ако се информације могу користити и у друге сврхе према праву обеју земаља и земља пошиљалац информација даје сагласност за то.¹¹⁹⁷

Земље немају иста национална правила и административне праксе о заштити поверљивости размењених информација. Колумбија обезбеђује слободан и сталан приступ размењених пореских информација различитим јавним агенцијама. Са друге стране, Нови Зеланд има рестриктивнији приступ. Размењене информације су доступне само Служби унутрашњих прихода. Аустралија, Белгија и Канада користе рачунарске системе о кодирању података, а Мексико обавештава земљу примаоца информација да је поверљивост размењених информација утврђена конкретним међународним споразумом.¹¹⁹⁸ Међутим, не постоји начин да земља пошиљалац информације контролише да ли земља прималац поштује поверљивост података. Неке земље одбијају да размењују информације са земљама које не гарантују поверљивост размењених информација. Међународни инструменти узајамне правне помоћи регулишу заштиту поверљивости, али таква правила су бесмислена уколико порески обвезник није претходно обавештен о подацима који се о њему достављају иностраним пореским органима.¹¹⁹⁹

ЕУ је отишла корак даље и током 90-тих година двадесетог века је почела са интензивнијим радом на заштити приватности и поверљивости. Резултат тог рада је посебна Директива о заштити физичких лица у поступцима обраде личних података и преноса таквих података из 1995. године.¹²⁰⁰ Ова директива регулише прикупљање и употребу информација о приватним лицима и битна је за заштиту поверљивих информација у пореске сврхе због чињенице да порески подаци садрже информације не само о пословању пореских обвезника него и о његовом личном и породичном животу.¹²⁰¹ Земљама чланицама је омогућен повлашћени третман због заштите

¹¹⁹⁷ Ibid.

¹¹⁹⁸ Oberson, "Cahiers de Droit Fiscal International General Report," 46–47.

¹¹⁹⁹ Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, 67.

¹²⁰⁰ Directive 95/46/EC of European Parliament and of the Council on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, Official Journal of European Communities, No. L 281, 1995.

¹²⁰¹ Више о томе Анђелковић, "Право обвезника на поверљивост и тајност у међународној размени пореских информација," 744.

њихових пореских интереса и оне могу ограничити права физичким лицима гарантована Директивом.¹²⁰²

У праву ЕУ посебно је значајан случај *Sabou*.¹²⁰³ Предмет случаја су права чешког фудбалера у поступку узајамне правне помоћи. Према чешким правним прописима, порески обвезник треба да буде обавештен када порески орган тражи информације о њему од трећих лица и порески обвезник има право да поставља питања сведоцима и експертима у поступку пореске контроле. Чешки порески орган је прикупио информације о гдин. *Sabou* из неколико земаља чланица ЕУ користећи мере узајамне правне помоћи, али *Sabou* није имао могућност да искористи права гарантована чешким прописима. Права која је имао чешки резидент су била ограничена у случају сарадње између земаља чланица ЕУ. Чешки суд је тражио мишљење од ЕСЈ. ЕСЈ је заузео становиште да размена информација је административни поступак између земаља чланица ЕУ и порески обвезник нема право на интервенцију и не треба да буде саслушан у том поступку.¹²⁰⁴ Инструменти ЕУ не регулишу ситуације када порески обвезник може да оспори тачност размењених информација и не регулише садржај размењених информација.¹²⁰⁵ ЕСЈ је заузео становиште да право ЕУ не омогућује пореским обвезницима право на обавештавање због слања захтева за размену информација другој земљи чланици ЕУ и право да учествује у формулисању захтева или право да испитује сведоке у другој земљи из које су захтеване информације иако су таква права обезбеђена у домаћим прописима.¹²⁰⁶ Јасно је да ЕСЈ више штити фискалне интересе земаља чланица него права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи.

Нови тренд у области узајамне правне помоћи су мултилатерални инструменти узајамне правне помоћи. Ови инструменти, иако побољшавају пореску сарадњу између земаља, увећавају проблеме везане за заштиту приватности пореских обвезника. Већа група пореских органа која размењује пореске информације увећава ризик од неовлашћеног приступа или коришћења пореских информација због смањења могућности фактичке контроле. Са друге стране, надлежни органи земље имају

¹²⁰² Directive 95/46/EC of European Parliament and of the Council on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, чл. 13, ст. 1, т. Е.

¹²⁰³ *Jiří Sabou (CZ)*, C-276/12, ECLI:EU:C:2013:678.

¹²⁰⁴ *Ibid.*, параграф 44.

¹²⁰⁵ *Ibid.*, параграф 50.

¹²⁰⁶ *Ibid.*, параграф 46.

проблем са контролом поверљивости размењених информација када су информације послате многим земљама.¹²⁰⁷

Сви инструменти узајамне правне помоћи у пореским стварима заштићују податке који су трговачке, пословне, индустријске и професионалне тајне. Земље не размењују овакве информације иако често немају дефиниције о обухвату ових института у њиховим националним правним системима. Прихваћена је дефиниција коју је израдио ОЕЦД. „Трговачка или пословна тајна је чињеница која је врло битна за делатност пореског обвезника и има практични значај, али њена неовлашћена употреба може изазвати штету пореском обвезнику.“¹²⁰⁸

Земље имају право да одбију извршење мере узајамне правне помоћи када би размена информације изазвала откривање пословних, трговачких и професионалних тајни. Скоро све земље прописују право на накнаду штете у случајевима откривања трговачких и пословних тајни. Накнада штете има ограничен карактер. У Луксембургу она је ограничена само на насталу штету која је директно повезана са откривањем пословних или трговачких тајни.¹²⁰⁹

Најнефективнији инструмент за заштиту пословних и професионалних тајни је претходни поступак пред пореским судовима у коме се ограничава коришћење пословних тајни добијених разменом информација. Међутим, само мали број земаља прописује ово решење. Најчешће решење о заштити пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи у пореским стварима је право на накнаду штете због откривања професионалних, пословних или других тајни.¹²¹⁰ Сматрамо да право на поверљивост информација о пореским обвезницима треба бити обезбеђено у поступку узајамне правне помоћи. Прекасно је заштитити поверљивост информација о пореским обвезницима пред судовима земље примаоца размењених информација.¹²¹¹ Информације су већ доступне пореским органима друге земље.

Међународни инструменти имају одредбе о заштити поверљивости размењених информација и ограничењу коришћења пословних тајни. Ипак, те одредбе су само оквирне и не обезбеђују могућност да порески обвезник има активну улогу у процесу

¹²⁰⁷ Cockfield, “Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange,” 441.

¹²⁰⁸ OECD, “2014 Update to the OECD Model Tax Convention”, Параграф 19.2 Коментара члана 26.

¹²⁰⁹ Oberson, “Cahiers de Droit Fiscal International General Report,” 51.

¹²¹⁰ Roman Seer and Isabel Gabert, “General Report ‘Mutual Assistance and Information Exchange’” (Santiago de Compostela: Annual Congress of European Association of Tax Law Professors – Section B. Mutual assistance and information exchange, 2009), 46.

¹²¹¹ Видети: Oberson, “Cahiers de Droit Fiscal International General Report.”

узајамне правне помоћи нити порески обвезник има заштиту приватности и поверљивости личних података у току целог поступка пореских органа.

3.1. Укидање банкарске тајности у узајамној правној помоћи у пореским стварима

Преокрет у заштити поверљивости података о пореским обвезницима настао је усвојањем Модел споразума ОЕЦД о размени информација у пореским стварима из 2002. године. Овим Модел споразумом је утврђено неколико новина које су битно прошириле узајамну правну помоћ у пореским стварима. Укинута су ограничења о размени информација у власништву банака и информација које земља прималац захтева не може да обезбеди према својим националним правним прописима. Такође, земље по одредбама овог Модел споразума не могу одбити размену информација због непостојања домаћег пореског интереса.

Након доношења Модел споразума ОЕЦД, сви остали инструменти узајамне правне помоћи су прихватили размену банкарских информација и размену информација у пореским стварима без постојања домаћег интереса. Овакво стање само је погоршало и тако крхку поверљивост података о пореским обвезницима.

Банкарске информације су издвојене из пословних тајни из неколико разлога. Пословне тајне штите предузећа и њихове иновације и инвестиције. Тако се ствара здрава пословна клима и развој економије. Са друге стране, банкарске тајне могу спречити пореске органе да открију све информације о дохотку пореских обвезника и тиме олакшавати пореску утају. То је разлог да су банкарски подаци изгубили третман пословне тајне.¹²¹²

Земље су донеле многе законе који су регулисали приступ државним органима информацијама са финансијских рачуна. Холандско право не прописује тајност банкарских података. У Немачкој постоје посебна правила о одговорности државних службеника у процесу употребе банкарских информација. Финансијске институције и банке у Финској и Норвешкој имају општу обавезу да доставе пореским органима информације о приходима клијената једном годишње. Друга група земаља посвећује велики значај банкарској тајности (Аустрија, Белгија, Луксембург и Швајцарска).

¹²¹² Seer and Gabert, "General Report 'Mutual Assistance and Information Exchange,'" 45.

Аустрија и Швајцарска су ограничиле банкарску тајност и дозволиле размену банкарских информација у пореским стварима. Обе земље су задржале поверљивост банкарских података у домаћим прописима који се примењују на њихове резиденте.¹²¹³

Оваква ситуација изазива једну аномалију. Према правилима о размени информација у пореским уговорима, земље не могу захтевати од других земаља информације које не могу добити према домаћим прописима. Због тога Швајцарска и Аустрија не могу добити информације са банкарских рачуна других земаља, али шаљу такве информације другим земљама са којима су склопиле пореске уговоре. Белгија је избегла овај проблем комплетно укидањем банкарске тајности.¹²¹⁴

Општа је претпоставка да су порески обвезници савесни док се не докаже супротно. Укидањем приватности банкарских података нарушавају се фундаментална права пореских обвезника – право на приватност, поверљивост и приступ информацијама.¹²¹⁵

Аутоматска размена информација представља још један велики изазов у области права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи. Аутоматска размена је склона злоупотребама због огромне количине размењених информација. Што више информација се размењује, мања је могућност за контролу коришћења размењених информација.

Тајност банкарских података је само део прошлости. Најмоћније земље су одлучиле да је важнија заштита њихових финансијских интереса, него право клијената на поверљивост финансијских информација. Једина земља која још увек активно покушава заштитити банкарску тајност је Швајцарска. Швајцарски Рубик споразум обвезује пореске обвезнике да плате своје пореске обавезе, али штити поверљивост информација са финансијских рачуна.¹²¹⁶ Рубик споразум је само игла у пласту сена. Мишљења смо да ће се приватност и поверљивост личних података у пореске сврхе и даље умањивати ради ефикасније наплате пореза. Земље имају потребу за повећањем пореских прихода и већом контролом пореских обвезника. Унапређење узајамне правне помоћи и смањење права пореских обвезника испуњавају оба захтева земаља.

¹²¹³ Oberson, "Cahiers de Droit Fiscal International General Report," 48–49.

¹²¹⁴ Ibid., 49.

¹²¹⁵ Више о томе Andjelkovic, "Fundamentalna prava obveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima," 177.

¹²¹⁶ Више о Рубик споразуму писано је у делу о унилатералним инструментима узајамне правне помоћи у пореским стварима.

4. Заштита права пореских обвезника у узајамној правној помоћи националним прописима

Развој информатичке технологије променио је односе у друштву и људи су постали међусобно отуђенији. Овакво стање се одразило и у контактима са државним органима. Расте број услуга које грађани могу добити електронским путем, а баш то ствара могућности за надзор личних података од стране супранационалних центара. Декларативно признавање фундаменталних права пореских обвезника нема стварни значај уколико земље немају реалну могућност да заштите њихова права. Јасно је да су права пореских обвезника угрожена у времену интензивнијег развоја информатичке технологије. Питање је да ли су традиционални механизми довољни да осигурају правовремену и ефективну заштиту права пореских обвезника у свим фазама процеса опорезивања.¹²¹⁷

Очигледно је да су процесна права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи слабо заштићена. Такво стање је последица тога што неке земље сматрају да су размена информација и остале мере узајамне правне помоћи само „доказни поступци“, а не административни поступци и да није потребна заштита поверљивости пореских обвезника. Поверљивост података пореских обвезника у земљама које заступају ово становиште се обезбеђује само пред судовима земље подносиоца захтева о узајамној правној помоћи у вези са коришћењем добијених информација. Са друге стране, неке земље сматрају да је узајамна правна помоћ у пореским стварима класични управни поступак и неопходно је поштовање процесних права пореских обвезника. Ово становиште заступају Швајцарска и Немачка.¹²¹⁸

Права пореских обвезника су валидан разлог за ограничење размене информација у пореским стварима. Неки национални порески прописи уводе права на обавештавање, консултације или интервенцију пореског обвезника када је поднет захтев за информацијама о њему. Оваква права могу успорити поступак размене информација, али са друге стране, могу побољшати размену информација због

¹²¹⁷ Andjelkovic, “Fundamentalna prava obveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima,” 176.

¹²¹⁸ Oberson, “Cahiers de Droit Fiscal International General Report,” 54.

могућности да порески обвезник отклони грешке у подацима о њему које имају порески органи.¹²¹⁹

Земље имају велику дилему у вези са заштитом права пореских обвезника у узајамној правној помоћи. Са једне стране, треба заштитити своје пореске обвезнике, али са друге стране, морају да обезбеде услове за ефикасну и брзу размену информација са страним пореским органима. Предност скоро увек добија јавни интерес и увећање ефикасности међународне пореске сарадње. Чини се да је недовољна посвећеност питању заштите права пореских обвезника у поступку размене информација последица бојазни да би обавештавање обвезника обесмислило сам концепт размене информација.¹²²⁰ Коришћењем мера узајамне правне помоћи, национални порески органи добијају информације о пореским обвезницима који им олакшају утврђивање пореза из других земаља. Ефективност узајамне правне помоћи је делимично резултат чињенице да порески обвезници нису сматрали да порески органи могу обезбедити те информације из иностранства.

Иако земље међународним уговорима и споразумима гарантују поверљивост размењених података о пореским обвезницима, мали је број земаља које обезбеђују експлицитну заштиту пореским обвезницима прописивањем права на обавештење, права на консултације или права на интервенцију у поступку узајамне правне помоћи.

Заштита права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи се обезбеђује и када земља прима захтев за размену информација из друге земље и када земља шаље захтев за размену информација другој земљи. Прво ћемо анализирати права пореских обвезника у случајевима када њихова резидентна земља прима захтев за размену информација из друге земље.

Права пореских обвезника зависе од права на обавештавање. Међутим, врло је важно да обавештавање буде обављено пре слања захтеваних информација. Ако је порески обвезник обавештен о захтеву након извршене размене информација, он нема начина да заштити податке о њему и може да тражи само надокнаду настале штете.¹²²¹ Јавља се дилема због чега све земље не регулишу право на обавештавање пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи у пореским стварима. И Коментар Модел конвенције ОЕЦД указује да право на обавештавање може смањити грешке и

¹²¹⁹ Jean-Rodolphe W. Fiechter, "Exchange of Tax Information: The End of Banking Secrecy in Switzerland and Singapore?," *International Tax Journal* 36, no. November-December 2010 (n.d.): 48.

¹²²⁰ Цвјетковић, "Права пореских обвезника у поступку размене информација," 459.

¹²²¹ Seer and Gabert, "European and International Tax Cooperation," 96.

олакшати узајамну правну помоћ због већих процесних гаранција пореских обвезника.¹²²² Један од потенцијалних одговора је да земље не желе да додатно компликују пореске поступке. Права пореских обвезника не смеју да служе као ограничење пореске сарадње између земаља. Финансијски интереси земаља морају бити избалансирани правима пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи. Ако не постоји конкретан доказ да су угрожена права пореских обвезника, мера узајамне правне помоћи се спроводи без одлагања.¹²²³

Право на обавештавање обухвата информисање обвезника о примљеном захтеву за информацијама о њему. Немачка, Луксембург, Португалија и Шведска признају право на обавештавање резидентним пореским обвезницима. Када постоји право обавештења обвезника о захтеву, често земље регулишу и поступак о заштити поверљивости обвезника у поступку преношења информације другој земљи. Земље најчешће врше обавештавање обвезника пре слања захтеваних информација другој земљи. У Шведској је ситуација специфична. Порески обвезник је информисан о размени информација након слања информација другој земљи. Након спровођења размене информација у Шведској, порески обвезник има право на жалбу против одлуке државних органа о слању информације.¹²²⁴ Правна заштита пореских обвезника у ситуацијама када његова резидентна земља прима захтев о информацијама комплетно зависи од тога да ли резидентна земља има обавезу за обавештавањем пореског обвезника о примљеном захтеву. Ако не постоји таква обавеза, не постоји начин да порески обвезник спречи достављање информација о њему другој земљи.

Право на консултације током прикупљања информација омогућава пореском обвезнику да буде саслушан, односно да се изјасни о постављеном захтеву. Реализација овог права подразумева претходно обавештавање обвезника о достављеном захтеву.¹²²⁵ Ово право овлашћује пореског обвезника да изнесе све своје примедбе о информацијама које се размењују. Неке земље сматрају да нема разлога због чега би се дозволило пореским обвезницима да објасне и свој став о захтеву за информацијама. У овој групи су: Аустрија, Белгија, Финска, Пољска и Велика Британија. Друга група земаља (Немачка, Луксембург и Португалија) обезбеђују

¹²²² OECD, "2014 Update to the OECD Model Tax Convention", параграф 14.1 Коментара члана 26.

¹²²³ Seer and Gabert, "European and International Tax Cooperation," 96.

¹²²⁴ Seer and Gabert, "General Report 'Mutual Assistance and Information Exchange,'" 35.

¹²²⁵ Анђелковић, "Право обвезника на поверљивост и тајност у међународној размени пореских информација," 747.

пореским обвезницима право на консултације пре слања информације другој земљи. У Луксембургу, обвезник може да образложи своју позицију и тиме да принуди пореске власти да не размењују информације. Ситуација је слична и у Португалији. Обвезник има 30 дана да образложи разлоге зашто размена информација не треба да се оствари.¹²²⁶ Положај пореских обвезника је бољи у земљама где порески обвезници имају право на обавештавање или консултације. У Немачкој и Португалији постоје и додатна права пореских обвезника која директно зависе од права на консултације.

Право на интервенцију подразумева постојање могућности да порески обвезник захтева контролу легалности и легитимности целокупног поступка узајамне правне помоћи у пореским стварима и да спречи слање информација другим земљама. Контролу обавља независни управни или судски државни орган. Обавезан услов за остварење права на интервенцију је право на обавештавање. Порески обвезник не може да оствари право на интервенцију ако нема сазнања да нека страна земља тражи информације о њему.

Порески обвезник би се могао позвати на ово право ако се, на пример, од надлежног пореског тела тражи достављање информација за непореске сврхе или уколико би достављање информација довело до тога да обвезник не буде опорезован у складу са одредбама пореског уговора.¹²²⁷ Ограничено право на интервенцију постоји у Шведској. Порески обвезник је обавештен о слању информације другој земљи након слања информација, али у изузетним случајевима, када порески органи немају приступ захтеваним информацијама и траже те информације од пореског обвезника, порески обвезник има право на жалбу против одлуке да се шаљу захтеване информације. Право на интервенцију постоји и у другим земљама које регулишу право на обавештавање обвезника пре извршене размене информација. У Немачкој, суд одлучује да ли ће бити извршена размена информација, а у Португалији такво овлашћење имају надлежна управна тела.¹²²⁸ Лица који су резиденти Швајцарске имају право на консултације и право на жалбу пре коначне одлуке о слању информације другој земљи. Жалба има суспензивно дејство. Многи аутори сматрају да ова права ограничавају примену стандарда ОЕИД о размени информација.¹²²⁹

¹²²⁶ Seer and Gabert, "General Report 'Mutual Assistance and Information Exchange,'" 35–37.

¹²²⁷ Цвјетковић, "Права пореских обвезника у поступку размене информација," 461.

¹²²⁸ Seer and Gabert, "General Report 'Mutual Assistance and Information Exchange,'" 38.

¹²²⁹ Oberson, "Cahiers de Droit Fiscal International General Report," 53.

Постоји још један сегмент који је битан за права пореских обвезника. Да ли постоје нека права пореских обвезника у ситуацијама када њихова резидентна земља планира да поднесе захтев за размену информација другој земљи у којој порески обвезник обавља неку пословну активност или поседује имовину? Заштита пореских обвезника је још слабија у случајевима када резидентна земље обвезника намерава да поднесе захтев за размену информација другој земљи у којој порески обвезник остварује неке приходе.¹²³⁰ Најчешће, порески обвезници нису информисани о намери њихових резидентних земаља да поднесу захтев другој земљи.

Циљ узајамне правне помоћи јесте прецизније утврђивање пореза. Неки теоретичари сматрају да у одређеним случајевима порески обвезници треба да имају право да траже да порески орган резидентне земље поднесе захтев за информације у циљу утврђивања мање пореске обавезе. Они заступају мишљење да размена пореских информација није мера која треба да буде обављана само у корист пореских органа.¹²³¹

Мали је број земаља које обезбеђују право на обавештавање када планирају да поднесу захтев за информације из друге земље. Пољска обавештава пореског обвезника пре слања захтева за размену информација. Луксембург и Шведска не прописују право на обавештавање, али прво траже потребне информације од пореског обвезника. У Аустрији, раније је порески обвезник био обавештен када порески органи подносе захтев о банкарским информацијама због повреде аустријских прописа ако не ураде то.¹²³² Претходно обавештавање пореског обвезника има за циљ да подстиче пореског обвезника да добровољно обезбеди захтеване информације пореским органима. Право на обавештавање у овој ситуацији има за циљ и информативну и стимулативну функцију.

Немачка је један корак испред осталих земаља у односу на права пореских обвезника. Немачки прописи регулишу и право на консултације пореским обвезницима пре подношења захтева за размену информација од других земаља због уставног права на информисаност.¹²³³ Порески обвезници ретко имају право на интервенцију због подношења захтева за размену информација из друге земље. У Белгији, порески обвезник може покренути судски поступак ако има информације да порески органи желе поднети захтев за информације из друге земље. Али то није прописано правило и

¹²³⁰ Seer and Gabert, "European and International Tax Cooperation," 96.

¹²³¹ Baker and Pistone, "General Report," 60.

¹²³² Seer and Gabert, "General Report 'Mutual Assistance and Information Exchange,'" 40.

¹²³³ Више о томе Ibid.

порески обвезник само изузетно може сазнати о плановима пореских органа. У пореској теорији постоји мишљење да порески обвезници не могу спречити захтеве о узајамној правној помоћи осим у ситуацијама када нису поштована правила о међународној пореској сарадњи између земаља.¹²³⁴

5. Будући развој права пореских обвезника у узајамној правној помоћи националним прописима

Питању о правима пореских обвезника у узајамној правној помоћи најмање је посвећена пажња у области међународне пореске сарадње. Постоји мишљење да узајамна правна помоћ треба да буде ефективна, а не само ефикасна. Ефективна узајамна правна помоћ обухвата два сегмента: ефикасност – ниски трошкови пореских обвезника и пореских органа због спровођења пореских прописа и правичност – поштовање права пореских обвезника у процесу узајамне правне помоћи у пореским стварима између земаља.¹²³⁵ Оба елемента ефективне пореске сарадње су међусобно зависни. Ако земље знају да друге земље поштују права пореских обвезника на сличном нивоу, оне би више сарађивале у пореским стварима.

Мали је број земаља које обезбеђују могућност пореским обвезницима да учествују или спрече размену информација између пореских органа. Заштита се своди на ограничење коришћења размењених информација и декларативну заштиту пословних и професионалних тајни. Имајући у виду чињеницу да порески обвезници нису уговорне стране међународних пореских споразума тешко је предвидети стварну могућност заштите њихових права на поверљивост података.¹²³⁶

Међународно искуство показује да изостаје стварна заштита пореских обвезника. Земље имају обавезу да обезбеде и заштите права пореских обвезника али већ дуго међународне организације, а не земље, контролишу развој узајамне правне помоћи у пореским стварима. Због тога међународно пореско право све више добија супранационални карактер. Доминантна међународна правила и ставови међународних организација одсликавају интересе најмоћнијих земаља у међународној заједници.¹²³⁷

¹²³⁴ Ibid.

¹²³⁵ Cockfield, "Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange," 454.

¹²³⁶ Andjelkovic, "Fundamentalna prava obveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima," 165–166.

¹²³⁷ Видети David P. Forsythe, *Human Rights in International Relations* (Cambridge: Cambridge University Press, 2006), 8.

Најмоћније земље посвећују већу пажњу наплати пореза него правима пореских обвезника. Овакав њихов став се одражава и кроз рад међународних институција. Чак и публикације ОЕСД које су се бавиле питањем права и обавеза пореских обвезника посебно не разматрају права обвезника у поступку размене информација.¹²³⁸ Неке земље (Аустрија, Холандија, Португалија и Швајцарска) које су прописивале право на обавештавање и друга права у поступку узајамне правне помоћи су их ограничиле због притиска Глобалног форума под претњом да њихове оцене о испуњену стандарда за размену информација ће бити смањене.¹²³⁹ Аустрија¹²⁴⁰ и Холандија¹²⁴¹ су искористиле ситуацију и комплетно су укинуле процедурална права која су раније имали порески обвезници у овим земљама.

Аутоматска размена информација између националних пореских администрација или финансијских институција и појединих земаља је додатна опасност за права пореских обвезника у узајамној правној помоћи. Да има разлога стрепњама, показује и брига Европског контролора за заштиту података у вези са развојем административне сарадње за права и интересе физичких лица, као последица чињенице да Протокол уз Мултилатералну конвенцију о пореској помоћи проширује њену примену.¹²⁴²

Европска конвенција о људским правима исто тако не пружа прикладну заштиту. Члан 6. (право на правично суђење) се не примењује у управним пореским стварима, него само када преовлађује казнено правни аспект. Неколико других чланова Европске конвенције о људским правима су битни за заштиту обвезника у пореском праву - члан 1. првог протокола- право мирног уживања имовине, члан 8.- право поштовања приватног и породичног живота, члан 9.- слобода мишљења и религије, и члан 14.- забрана дискриминације,¹²⁴³ али ни један од њих нема велики значај за узајамну правну помоћ у пореским стварима.

Остваривање узајамне правне помоћи зависи од правила земље примаоца захтева, али и од правила земље подносиоца захтева. У неким ситуацијама, земља

¹²³⁸ Цвјетковић, "Права пореских обвезника у поступку размене информација," 459.

¹²³⁹ Baker and Pistone, "General Report," 62.

¹²⁴⁰ Werner Hasleher, "Austria," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100b (The practical protection of taxpayers' fundamental rights, Basel: IFA, 2015), 164–165.

¹²⁴¹ Anke Feenstra et al., "Netherlands," in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100b (The practical protection of taxpayers' fundamental rights, Basel: IFA, 2015), 598.

¹²⁴² Анђелковић, "Право обвезника на поверљивост и тајност у међународној размени пореских информација," 746.

¹²⁴³ Sara K. McCracken, "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the 'Exchange-of-Information Age,'" *Canadian Tax Journal* 50, no. 6 (2002): 1895.

прималац захтева може одбити захтев за узајамном правном помоћи због чињенице да земља подносилац захтева не гарантује права пореских обвезника у узајамној правној помоћи на истом нивоу као земља прималац захтева. Оваква ситуација је посебно велики проблем за земље у развоју. Постоји мишљење да би у будуће било потребно увести минималне стандарде о процесним правима пореских обвезника у узајамној правној помоћи у пореским стварима.¹²⁴⁴ Неопходно је утврђивање минималних стандарда у облику мултилатералног споразума да би били задовољени интереси свих укључених страна. Мултилатерални споразум о правима пореских обвезника може да обезбеди пореским органима, пореским обвезницима и финансијским институцијама додатне правне гаранције у процесу узајамне правне помоћи.

Нарушавање основних пореских права претераним задирањем земаља у економску снагу обвезника и њихов приватни живот, са тенденцијом потпуне контроле над њиховим приходима и расходима, може да обезвреди све уставне и законске одредбе о признавању и заштити основних људских права и слобода.¹²⁴⁵ Међународне организације доношењем различитих аката су омогућиле земљама да увећају своја овлашћења и тако су изазвале овај проблем. Проблем је у суштини мултилатералан и неопходно је мултилатерално решење. Сматрамо да усвајање мултилатералног инструмента о правима пореских обвезника у узајамној правној помоћи је најбоље решење. Практично би било да се одредбе о правима пореских обавезника у поступку узајамне правне помоћи усвоје као део Мултилатералне конвенције.¹²⁴⁶ Тако би Мултилатерална конвенција регулисала све аспекте узајамне правне помоћи, а порески обвезници би добили стварну гаранцију њихових права у узајамној правној помоћи.

¹²⁴⁴ Oberson, "Cahiers de Droit Fiscal International General Report," 57.; Анђелковић, "Право обвезника на поверљивост и тајност у међународној размени пореских информација," 748.; Цвјетковић, "Права пореских обвезника у поступку размене информација," 469.; Cockfield, "Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange," 461.; Andjelkovic, "Fundamentalna prava obveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima," 176.

¹²⁴⁵ Andjelkovic, "Fundamentalna prava obveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima," 170.

¹²⁴⁶ Miranda Stewart, "Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration," *World Tax Journal* 4, no. 2 (2012): 177.

IX. УЗАЈАМНА ПРАВНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА У РЕПУБЛИЦИ МАКЕДОНИЈИ

Република Македонија (даље Македонија) је мала европска земља у развоју која придаје велики значај међународној сарадњи. Као и остале мале земље, Македонија жели да привуче стране инвестиције и промовише мере о страним инвеститорима које могу изазвати смањење пореске обавезе у резидентним земљама инвеститора. Због тога је Македонија позвана од стране Глобалног форума да буде обављена ревизија македонских правила о транспарентности и размени информација, иако тада још није била чланица Глобалног форума. Глобални форум је објавио 2011. године Извештај о правном оквиру размене информација,¹²⁴⁷ а 2014. године, објавио је Извештај о примени размене информација на захтев.¹²⁴⁸ Оба извештаја су позитивна и оцењују Македонију као земљу која поштује стандарде ОЕЦД о размени информација у великој мери (енг. largely compliant).

Иако су детаљни, Извештаји Глобалног форума анализирају само размену информација у периоду 2010-2012. године. То је врло кратак период да би се добили релевантни подаци о размени информација у Македонији. Због тога смо одлучили да спроведемо студију случаја на узајамној правној помоћи у Републици Македонији.

Студија случаја анализира два сегмента узајамне правне помоћи у Македонији - важећи правни оквир о узајамној правној помоћи и примену узајамне правне помоћи. Циљ студије случаја је да добијемо одговоре на следеће хипотезе:

- 1. Регулатива узајамне правне помоћи у пореским стварима у Републици Македонији је у сагласности са међународно-прихваћеним стандардима у овој области;*
- 2. Република Македонија има потребу за додатним развојем правне регулативе узајамне правне помоћи како би пратила инструменте ЕУ и ОЕЦД;*
- 3. Остварење узајамне правне помоћи у пореским стварима у Републици Македонији током година постаје ефикасније;*

¹²⁴⁷ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2011: Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, (OECD Publishing, 2011).

¹²⁴⁸ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2014: Phase 2: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, (OECD Publishing, 2014).

4. Република Македонија као мала земља у развоју са ниским порезима прима више захтева за размену пореских информација него што захтева пореске информације од других земаља.

1. Уводне напомене

Македонија је чланица Савета Европе, УН, Светске трговинске организације (СТО) и Глобалног форума. Она још није чланица ЕУ, али као земља кандидат прихвата правила ЕУ у различитим сферама. Притисак међународних организација, посебно иницијативе ОЕЦД, је принудио и земље које нису чланице ове организације да прихвате њихова правила о размени информација. Македонија је једна од оних земаља која је прихватила стандарде ОЕЦД о размени информација у сагласности са њеним могућностима.

Македонија је склопила 47 пореских уговора и један споразум о размени информација (са Аргентином). Од њих, нису на снази само 4 пореска уговора. Само два пореска уговора (са Аустријом и Швајцарском) не омогућују размену информација по стандардима ОЕЦД.¹²⁴⁹ У Македонији, још се примењује уговор о избегавању двоструког опорезивања између СФРЈ и Краљевства Белгије из 1980. године. Овај уговор ће бити укинут са почетком примене новог пореског уговора између Македоније и Белгије. Нови порески уговор између Белгије и Македоније је израђен према стандардима ОЕЦД о размени информација.

Управа за јавне приходе (македонски порески орган) 2006. године је склопила Мултилатерални споразум о сарадњи и узајамној правној помоћи у пореским стварима са пореским органима Босне и Херцеговине, Бугарске, Црне Горе и Србије (даље Мултилатерални споразум). Овај споразум омогућује већи степен сарадње између пореских органа ових земаља и регулише размену информација на захтев и спонтану размену.¹²⁵⁰

Македонија још није потписала Мултилатералну конвенцију о узајамној правној помоћи иако је јавно дала позитиван одговор Секретаријату ОЕЦД да ће приступити Конвенцији, а Удружење банака самостално је приступило FATCA без билатералног

¹²⁴⁹ Ibid., 8.

¹²⁵⁰ Ibid.

споразума између Македоније и САД.¹²⁵¹ Ово показује да Македонија не прати нове светске трендове у узајамној правној помоћи.

Највећи део извоза је пласиран у ЕУ (76,6% извоза у 2014. години), а значајна је и трговина са суседним земљама које још нису чланице ЕУ. Највећи трговачки партнери Македоније су: Немачка, Велика Британија, Грчка, Србија и Италија.¹²⁵² Македонија има склопљене пореске уговоре са: 24 од 28 земаља чланица ЕУ, 8 Г20 земаља, 33 земаља чланица ОЕЦД и осталим највећим трговачким партнерима (Србија и Црна Гора).¹²⁵³ Мрежа пореских уговора Македоније обезбеђује пореску сарадњу са суседним земљама (Србија, Бугарска, Грчка и Албанија) и осталим највећим трговачким партнерима (Немачка, Русија, Италија, Хрватска и Словенија).

Надлежни орган у области узајамне правне помоћи је Министарство финансија и лица која је овластио Министар финансија, али фактички узајамну правну помоћ обавља Управа за јавне приходе, правно лице у оквиру Министарства финансија, које је овлашћено да примењује пореске уговоре и да обезбеђује узајамну правну помоћ у пореским стварима.¹²⁵⁴

Размену информација врши Одељење за сарадњу са другим органима и међународну размену информација. У оквиру Генералног пореског инспектората, једне од 11 дирекција Управе за јавне приходе, организовано је специјално одељење за сарадњу са другим органима и размену информација. Ово тело обавља узајамну правну помоћ у пореским стварима. Генерални порески инспекторат има 4 лица укључена у размену информација са другим земљама – Генерални порески инспектор, Заменик генералног пореског инспектора, Управитељ одељења за сарадњу са другим органима и размену информација и један порески саветник.¹²⁵⁵ Од ових лица само два - Управитељ одељења и порески саветник раде искључиво на размени информација у пореским стварима.

¹²⁵¹ Здружение на банкарство, Известување во врска со FATCA регулатива, *Стопанска комора на Македонија*, приступено 18.11.2015, <http://ttk.com.mk/?ItemID=2D24D3867D8C9D45B02C1C3521406F04>.

¹²⁵² Македонија са ових пет земаља врши око 52% спољне трговинске размене. Обавештење Државни завод за статистику. Доступно на: <http://www.stat.gov.mk/PrikaziSoopstzenie.aspx?rbr=1590> (15.11.2015)

¹²⁵³ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2014: Phase 2: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 92.

¹²⁵⁴ Закон за Управата за јавни приходи (срп. Закон о управи за јавне приходе), Службеник Весник на РМ, бр. 43/14 и 61/15, чл. 4, ст. 1.

¹²⁵⁵ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2014: Phase 2: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 102.

У одређеним случајевима, други државни органи помажу Управи за јавне приходе. Управа за јавне приходе нема овлашћења да спроводи кривичне истраге или да испитује физичка лица. Ако су потребне овакве мере укључују се Финансијска полиција и Министарство унутрашњих послова.¹²⁵⁶ Најчешће, Финансијска полиција учествује у прикупљању информација у кривичним пореским стварима.

2. Инструменти о узајамној правној помоћи

Главни инструменти о размени информација у Македонији су порески уговори. Порески уговори су израђени по Модел конвенцији ОЕЦД, али Македонија није сваки пут користила најновију верзију Модел конвенције када је склапала пореске уговоре. Због тога постоје разлике у одредбама о размени информација у одређеним уговорима.

Само порески уговори са Белгијом, Естонијом, Ирском, Великом Британијом, Молдавијом, Мароком, Норвешком и споразум са Аргентином прописују размену „предвидиво значајних“ информација. Сви остали порески уговори садрже правила о размени „потребних“ информација.¹²⁵⁷ То није велики проблем због тога што и становиште ОЕЦД је да термини „битне“, „потребне“ и „предвидиво значајне“ информације у односу на размену информација у пореским стварима су синоними.

Већина македонских пореских уговора дозвољавају размену информација о свим лицима (резидентима и нерезидентима). Само порески уговори са Шведском, Италијом, Кувајтом, Бугарском, Пољском, Катаром, Русијом, Швајцарском, Турском и Украјином ограничавају персонални обухват размене информација и обезбеђују размену информација о резидентима. Персонални обухват ових уговора није у сагласности са стандардима ОЕЦД.

Ипак, могућа је размена информација о нерезидентима на основу ових уговора. Порески уговори који имају ограничени персонални обухват најчешће прописују размену информација ради примене пореског уговора и домаћих прописа који регулишу порезе обухваћене пореским уговором. Домаћи порески прописи се примењују на резиденте и нерезиденте и због тога порески органи могу размењивати и информације о нерезидентима и поред изостанка изричите одредбе о томе.¹²⁵⁸

¹²⁵⁶ Ibid., 72.

¹²⁵⁷ Ibid., 85.

¹²⁵⁸ Ibid., 86.

Већина македонских пореских уговора обезбеђују размену информација ради примене пореског уговора и домаћих правних прописа који регулишу порезе. 20 пореских уговора обезбеђују размену информација о свим порезима који уводе земље уговорнице, а 27 пореских уговора и споразум о размени информација са Аргентином прописују размену информација ради примене пореског уговора и домаћих прописа земаља уговорница који регулишу порезе обухваћене пореским уговором. Порески уговор са Швајцарском садржи посебна правила. Он прописује размену информација само ради примене пореског уговора. У овом случају, Македонија и Швајцарска могу да размењују само информације о резидентима.¹²⁵⁹

Ни један уговор закључен пре 2005. године не садржи правила о размени информација са финансијских рачуна пореских обвезника нити правила о размени информација без постојања домаћег интереса.

Интересантна је чињеница да је Македонија и након измене Модел конвенције ОЕЦД 2005. године¹²⁶⁰ продужила да склапа пореске уговоре без оваквих правила. Пореске уговоре закључене након измене Модел конвенције 2005. године можемо поделити у три групе. У првој групи су порески уговори са Босном и Херцеговином, Катаром, Литванијом, Немачком, Кувајтом, Словачком и Аустријом. Ови уговори не садрже правила о размени информација са банкарских рачуна или размени информација без постојања домаћег интереса.

Друга група обухвата пореске уговоре са Казахстаном, Косовом, Ирском, Норвешком, Мароком, Луксембургом, Молдавијом, Вијетнамом, Индијом, Великом Британијом, Белгијом и Саудијском Арабијом који садрже правила о размени информација са финансијских рачуна и размени информација без постојања домаћег интереса.

Трећа посебна категорија су порески уговори са Азербејџаном и Естонијом. Ова два пореска уговора дозвољавају размену информација без постојања домаћег интереса, али не садрже одредбу о размени информација са финансијских рачуна и информација о власништву пореског обвезника које поседују трећа лица.

¹²⁵⁹ Ibid., 86.

¹²⁶⁰ Ове измене Модел конвенције ОЕЦД изричито су утврдиле правила о размени информација са финансијских рачуна и информација о власништву пореског обвезника и размени информација када не постоји домаћи интерес о захтеваним информацијама.

Споразум о размени информација са Аргентином прописује размену информација са финансијских рачуна и размену информација без постојања домаћег интереса.

Македонски органи су изјавили да изостанак одредби израђених по члану 26. ставова 4. и 5. Модела конвенције ОЕЦД не значи да они неће размењивати информације са финансијских рачуна или када не постоји домаћи интерес.¹²⁶¹ У македонском правном систему не постоје препреке које би спречиле размену информација у таквим случајевима, али неопходно је да и друга земља уговорница дозвољава размену информација када не постоји домаћи интерес или размену информација са финансијских рачуна. У таквим случајевима, земље би размењивале информације на основу реципроцитета. Са друге стране, ако друга земља уговорница не дозвољава размену информација са финансијских рачуна или ако не постоји домаћи правни интерес, изостанак одредби израђених по члану 26. ставова 4. и 5. Модела конвенције ОЕЦД у другој земљи уговорници је кључни фактор због чега неће бити размене информација са тим земљама.

Мултилатерални споразум из 2006. године омогућује узајамну правну помоћ у циљу спречавања кршења пореских прописа у земљама уговорницама и олакшавања примене домаћих пореских прописа. Узајамна правна помоћ се примењује у свим управним и кривичним пореским стварима и није ограничена на одређене порезе.¹²⁶²

Сви македонски инструменти о узајамној правној помоћи дозвољавају размену информација и у управним пореским стварима и у кривичним пореским стварима. Управа за јавне приходе примењује различите поступке у зависности од природе размене информација. Ако су захтеване информације у кривичним пореским стварима, Управа за јавне приходе тражи помоћ од Финансијске полиције.¹²⁶³

¹²⁶¹ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2014: Phase 2: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 86.

¹²⁶² *Ibid.*, 92.

¹²⁶³ *Ibid.*, 89.

Табела 9. Режим о размени информација у македонским билатералним инструментима

земља са којом је Македонија склопила порески уговор	Датум потписивања пореског уговора	Датум када је порески уговор ступило на снагу	персонални обухват размене информација	порески обухват размене информација (размена информација се користи због примене пореског уговора и домаћих пореских прописа)	Уговор дозвољава коришћење информација у непореске сврхе у одређеним случајевима	Уговор дозвољава размену информација без постојања домаћег интереса	Уговор има одредбу о размени информација са финансијских рачуна и информација о власништву пореског обвезника које поседују трећа лица
Саудијска Арабија	15.12.2014.	/	резиденти и нерезиденти	сви порези	да	да	да
Белгија	06.07.2010.	/	резиденти и нерезиденти	сви порези	да	да	да
Велика Британија	08.11.2006.	01.01.2008.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	да	да
Кина Тајван	9.06.1999.	01.01.2000.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Босна и Херцеговина	24.09.2013.	01.01.2015.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	не	не
Латвија	8.12.2006.	01.01.2008.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Азербејџан	19.04.2013.	01.01.2014.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	да	не
Индија	17.12.2013.	01.01.2015.	резиденти и нерезиденти	сви порези	да	да	да

земља са којом је Македонија склопила порески уговор	Датум потписивања пореског уговора	Датум када је порески уговор ступио на снагу	персонални обухват размене информација	порески обухват размене информација (размена информација се користи због примене пореског уговора и домаћих пореских прописа)	Уговор дозвољава коришћење информација у непореске сврхе у одређеним случајевима	Уговор дозвољава размену информација без постојања домаћег интереса	Уговор има одредбу о размени информација са финансијских рачуна и информација о власништву пореског обвезника које поседују трећа лица
Словенија	15.05.1998.	01.01.2000.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Вијетнам	15.10.2014.	/	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	да	да
Румунија	12.06.2000.	01.01.2003	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Шведска	17.02.1998.	01.01.1999.	резиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Албанија	15.01.1998.	01.01.1999.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	не	не
Бугарска	22.02.1999.	01.01.2000.	резиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Египат	22.11.1999.	/	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Белорусија	19.05.2005.	01.01.2007.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	не	не

земља са којом је Македонија склопила порески уговор	Датум потписивања пореског уговора	Датум када је порески уговор ступио на снагу	персонални обухват размене информација	порески обухват размене информација (размена информација се користи због примене пореског уговора и домаћих пореских прописа)	Уговор дозвољава коришћење информација у непореске сврхе у одређеним случајевима	Уговор дозвољава размену информација без постојања домаћег интереса	Уговор има одредбу о размени информација са финансијских рачуна и информација о власништву пореског обвезника које поседују трећа лица
Италија	20.12.1996.	01.01.2001.	резиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Катар	28.01.2008.	01.01.2009.	резиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Литванија	29.07.2008.	1.01.2009.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	не	не
Молдавија	21.02.2006	01.01.2007	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	да	да
Народна Република Кина	09.06.1997	01.01.1998.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Пољска	28.11.1996.	01.01.2000.	резиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Немачка		01.01.2011.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не

земља са којом је Македонија склопила порески уговор	Датум потписивања пореског уговора	Датум када је порески уговор ступио на снагу	персонални обухват размене информација	порески обухват размене информација (размена информација се користи због примене пореског уговора и домаћих пореских прописа)	Уговор дозвољава коришћење информација у непореске сврхе у одређеним случајевима	Уговор дозвољава размену информација без постојања домаћег интереса	Уговор има одредбу о размени информација са финансијских рачуна и информација о власништу пореског обвезника које поседују трећа лица
Хрватска	06.07.1994.	1.01.1997.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Данска	20.03.2000.	01.01.2001.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Савезна Република Југославија (примењује се у односу на Србију и Црну Гору)	04.09.1996.	01.01.1998.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Турска	16.06.1995.	01.01.1997.	резиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Финска	25.01.2001.	01.01.2003.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Француска	10.02.1999.	01.01.2005.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Шпанија	20.06.2005.	01.01.2006.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	не	не

земља са којом је Македонија склопила порески уговор	Датум потписивања пореског уговора	Датум када је порески уговор ступио на снагу	персонални обухват размене информација	порески обухват размене информација (размена информација се користи због примене пореског уговора и домаћих пореских прописа)	Уговор дозвољава коришћење информација у непореске сврхе у одређеним случајевима	Уговор дозвољава размену информација без постојања домаћег интереса	Уговор има одредбу о размени информација са финансијских рачуна и информација о власништву пореског обвезника које поседују трећа лица
Кувајт	20.03.2012.	01.01.2016	резиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Мароко	11.05.2010.	01.01.2013.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	да	да
Норвешка	19.04.2011.	01.01.2012.	резиденти и нерезиденти	сви порези	да	да	да
Естонија	20.11.2008.	01.01.2010.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	да	не
Ирска	14.04.2008.	01.01.2010.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	да	да
Косово	06.04.2011	01.01.2013.	резиденти и нерезиденти	сви порези	да	да	да
Словачка	05.10.2009.	01.01.2011.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	не	не
Казахстан	02.07.2012.	01.01.2016.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	да	да

земља са којом је Македонија склопила порески уговор	Датум потписивања пореског уговора	Датум када је порески уговор ступило на снагу	персонални обухват размене информација	порески обухват размене информација (размена информација се користи због примене пореског уговора и домаћих пореских прописа)	Уговор дозвољава коришћење информација у непореске сврхе у одређеним случајевима	Уговор дозвољава размену информација без постојања домаћег интереса	Уговор има одредбу о размени информација са финансијских рачуна и информација о власништву пореског обвезника које поседују трећа лица
Иран	12.06.2000.	01.01.2015.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Холандија	11.09.1998.	01.01.2000.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Мађарска	13.04.2001.	01.01.2003.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Чешка	21.06.2001.	01.01.2003.	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	не	не
Русија	21.10.1997.	01.01.2001.	резиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не

земља са којом је Македонија склопила порески уговор	Датум потписивања пореског уговора	Датум када је порески уговор ступио на снагу	персонални обухват размене информација	порески обухват размене информација (размена информација се користи због примене пореског уговора и домаћих пореских прописа)	Уговор дозвољава коришћење информација у непореске сврхе у одређеним случајевима	Уговор дозвољава размену информација без постојања домаћег интереса	Уговор има одредбу о размени информација са финансијских рачуна и информација о власништву пореског обвезника које поседују трећа лица
Швајцарска	14.04.2000.	01.01.2001.	резиденти	само порези обухваћени уговором због примене уговора	не	не	не
Белгија (уговор са СФРЈ)	21.11.1980.	примењује до када ступи на снагу уговор између Белгије и Македоније	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Аустрија	10.09.2007	01.01.2008	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Украјина	02.03.1998.	1.01.1999.	резиденти	само порези обухваћени уговором	не	не	не
Луксембург	15.05.2012.	01.01.2014	резиденти и нерезиденти	сви порези	не	да	да

земља са којом је Македонија склопила споразум о размени информација	Датум потписивања пореског уговора	Датум када је порески уговор ступио на снагу	персонални обухват размене информација	порески обухват размене информација (размена информација се користи због примене пореског уговора и домаћих пореских прописа)	Уговор дозвољава коришћење информација у непореске сврхе у одређеним случајевима	Уговор дозвољава размену информација без постојања домаћег интереса	Уговор има одредбу о размени информација са финансијских рачуна и информација о власништву пореског обвезника које поседују трећа лица
Аргентина	26.04.2013.	01.01.2014.	резиденти и нерезиденти	само порези обухваћени уговором због примене уговора	да, ако земља која је обезбедила информације даје писмену сагласност	да	да

Извор: Инструменти узајамне правне помоћи у пореским стварима које је склопила Македонија (детаљна листа целих назива инструмената је дата у Литератури, одељку за правне изворе и акте међународних организација).

3. Мере узајамне правне помоћи и њихова примена

Најбитнија мера узајамне правне помоћи у Македонији је размена информација на захтев. Сви инструменти који је склопила Македонија прописују ову меру. Порески уговори са Индијом, Мароком, Холандијом и Косовом садрже и одредбу о наплати пореза друге земље уговорнице. Уговор са Индијом садржи и одредбу о присуству страних пореских службеника у другој земљи уговорници. Сматрамо да је шира пореска сарадња са Индијом резултат обећане инвестиције једног индијског милијардера који је био оптужен за пореску утају у Индији, а не потреба за вишим нивоом пореске сарадње. Споразум о размени информација са Аргентином, осим размене информација, омогућује и активно и пасивно присуство страних пореских службеника на територији земље уговорнице.

Мултилатерални споразум прописује размену информација на захтев, спонтану размену, обавештавање пореских обвезника о актима друге земље и присуство страних пореских службеника.¹²⁶⁴ Овај споразум омогућава највиши степен пореске сарадње са другим земљама, али нема правну снагу. Он је управни уговор који су закључили представници пореских органа.

Током писања пријаве, поднели смо захтев за податке о извршењу узајамне правне помоћи у пореским стварима у периоду 2004-2013. године од Управе за јавне приходе. Управа за јавне приходе је одговорила на захтев у врло кратком временском периоду (мање од 2,5 месеца). Кандидат је добио додатне информације помоћу интервјуа службеника из Одељења за сарадњу са другим органима и међународну размену информација. Због тога што су обезбеђени комплетни подаци за период 2006-2013. године, истраживање је обављено за податке у том периоду.

Македонија активно користи једино размену информација на захтев. Током периода 2006-2013. године, Македонија је примила 58 захтева из 16 европских земаља, а послала је 138. захтева и тражила је информације из 26 земаља (све земље од којих је Управа за јавне приходе захтевала информације су у Европи осим НР Кина), али добила је одговор само на 113 захтева.

¹²⁶⁴ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2014: Phase 2: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 92.

Табела 10. Број примљених и послатих захтева о информацијама у Македонији

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Укупно
примљени захтеви о размени информација	2	6	4	10	13	11	6	6	58
послати захтеви о размени информација	4	26	5	16	16	10	31	30	138
Укупно	6	32	9	26	29	21	37	36	196

Извор: Министарство финансија, Управа за јавне приходе.

Македонија је послала два пута више захтева другим земљама него што је примила захтеве од истих. Овакво стање потврђује да и мале земље у развоју могу имати више користи од узајамне правне помоћи у одређеним случајевима.

Управа за јавне приходе прима информације без претходног захтева (спонтана размена), али до краја 2013. године није послала нити једну информацију користећи спонтану размену. Службеници објашњавају да Управа за јавне приходе може да врши спонтану размену информација, али није било погодних случајева. Нисмо обезбедили прецизне податке о примљеним информацијама које су друге земље, користећи спонтану размену, послале Македонији. Управа за јавне приходе не примењује друге мере узајамне правне помоћи.

Управа за јавне приходе може размењивати информације и без међународног инструмента. Закон о пореском поступку прописује узајамну правну помоћ ако су испуњени следећи услови: постоји реципроцитет; страни порески орган гарантује поверљивост размењених информација и њихову употребу само у пореске сврхе; страна земља којој се шаљу информације има намеру да избегне двоструко опорезивање; размена информација не угрожава државни поредак или виталне интересе Македоније; и не постоји опасност да размена информација узрокује

откривање службене тајне или штету резидентног пореског обвезника.¹²⁶⁵ У случајевима када се обавља размена информација са земљом са којом Македонија нема склопљени инструмент о узајамној правној помоћи, Управа за јавне приходе не размењује директно информације са пореским органом друге земље, него размена информација се врши преко Министарства спољних послова обеју земаља.¹²⁶⁶

Управа за јавне приходе не тражи информације од пореских обвезника, него обавља делимичне пореске контроле. Порески службеници су изјавили да користе овај поступак због прикупљања тачних информација.¹²⁶⁷ Порески морал пореских обвезника је на врло ниском нивоу у Македонији и постоји велика вероватноћа да порески обвезник даје неистините податке Управи за јавне приходе.

Табела 11. Број извршених контрола ради одговора на примљене захтеве

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	укупно
примљени захтеви за размену информација	2	6	4	10	13	11	6	6	58
обављене контроле ради одговора на захтеве за размену информација	2	6	2	10	9	16	7	6	52

Извор: Министарство финансија, Управа за јавне приходе.

Када упоредимо број обављених контрола и број примљених захтева, у периоду 2006-2013. године, примећујемо да је врло мали број одговора на захтеве без обављања пореске контроле. Управа за јавне приходе 2011. и 2012. године је извршила више пореских контрола због одговора на захтеве него што је примила захтеве у тој години. Сматрамо да су током тих година обављане и пореске контроле због одговора на захтеве из прошлих година.

¹²⁶⁵ Закон за даночна постапка (срп. Закон о пореском поступку), Службен Весник на РМ, бр. 13/2006, 88/2008, 159/2008, 133/2009, 145/10, 171/10, 53/11, 39/12, 84/12, 187/13 и Одлуке Уставног суда, Службен Весник на РМ, бр. 145/2007, 21/2008 и 166/11, чл. 178.

¹²⁶⁶ Закон за општа управна постапка (срп. Закон о општем управном поступку), Службен Весник на РМ, бр. 38/2005, 110/2008 и 51/11, чл. 39, ст. 6.

¹²⁶⁷ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2014: Phase 2: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 101.

Управа за јавне приходе има широка овлашћења и приступ подацима из различитих органа и институција. Сваки македонски орган или институција која води регистре или базе података мора да достави све потребне податке Управи за јавне приходе ради остварења размене информација са другим земљама.¹²⁶⁸ Управа за јавне приходе има директан приступ информацијама из: Централног регистра (институција која прикупља информације о текућем стању пословних субјеката), Царинске управе, Министарства унутрашњих послова, Агенције за запослење, а македонске банке аутоматски достављају Управи за јавне приходе информације о пословним субјектима који су обвезници ПДВ.¹²⁶⁹

Управа за јавне приходе 2012. године је донела Оперативне смернице о примени размене информација са другим земљама. Оперативне смернице утврђују рок од 90 дана за одговор на захтеве о информацијама. Пре 2012. године, правила Управе за јавне приходе су прописивала рок од 180 дана за одговор на захтеве о информацијама. Управа за јавне приходе обавештава земљу подносиоца захтева ако не може да шаље захтеване информације у року од 90 дана и да објасни разлоге због чега није одговорила на захтев у прописаном року.¹²⁷⁰

Табела 12. Брзина одговарања на захтеве у периоду 2006-2013. године

Период одговарања на захтеве	број одговорених захтева	%
до 90 дана (3 месеца)	21	37,5
од 90 до 180 дана (3-6 месеца)	17	30,36
од 180 дана до једне године	12	21,43
више од једне године	6	10,71
Укупно	56	100

Извор: Министарство финансија, Управа за јавне приходе.

¹²⁶⁸ Ibid., 69.

¹²⁶⁹ Ibid., 70.

¹²⁷⁰ Ibid., 99.

Од примљених 58 захтева само на два није одговорено. Оба неодговорена захтева су примљена 2013. године. Македонија је одговорила на више од 37% захтева у року од 90 дана, а на 67% захтева до 180 дана. Државни органи су потврдили да у свим случајевима када је на захтев одговорено у краћем периоду од 90 дана информације су биле у власништву Управе за јавне приходе, а најчешће када је период одговарања на захтеве дужи од 90 дана Управа за јавне приходе је спровела пореску истрагу због потврде или прикупљања тражених информација. У захтевима на које је одговорено у периоду дужем од годину дана тражене су информације које је морала обезбедити Финансијска полиција.¹²⁷¹

Табела 13. Период одговарања на примљене захтеве за информацијама

Период одговарања	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Укупно
1 месец	2				3	3		1	9
2 месеца		1	1	2					4
3 месеца		1		2	1	1	1	2	8
4 месеца				2	1	2	2	1	8
5 месеца				2	2	1	1		6
6 месеца					1	1	1		3
7 месеца		1			1				2
8 месеца			1	2	1				4
9 месеца		1							1
10 месеца		2			1	1			4
11 месеца									0
12 месеца							1		1
13 месеца									0
14 месеца									0
15 месеца									0
16 месеца			1						1
17 месеца									0
18 месеца			1						1
19 месеца					2	1			3
20 месеца						1			1
21 месец									0
22 месеца									0
23 месеца									0
24 месеца									0
Укупно	2	6	4	10	13	11	6	4	56
Просечни период одговарања на захтеве	1 месец	6,8 месеца	11 месеца	4,4 месеца	6,8 месеца	6,7 месеца	5,6 месеца	2,75 месеца	

Извор: Министарство финансија, Управа за јавне приходе.

¹²⁷¹ Више о томе Ibid., 99-100.

У времену глобализације, брзина трансакција и преноса информација је битан фактор. Порески органи посвећују велику пажњу унапређењу пореске сарадње. У периоду 2006-2013. године, Управа за јавне приходе није била једнако ефикасна. Најефикаснија је била 2006. године када је просечни период одговарања на захтеве био један месец, а најспорија је била 2008. године када је просечни период био 11 месеци. Међутим, од 2010. године постоји стабилна тенденција скраћивања просечног времена одговарања на примљене захтеве. Просечно време одговарања на захтеве 2013. године је мање од 3 месеца што је у оквиру утврђеном стандардима ОЕЦД.

4. Права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи

Порески обвезници у Македонији имају права прописана међународним инструментима и домаћим прописима. Све одредбе о размени информација у македонским инструментима о узајамној правној помоћи садрже правила о поверљивости размењених информација. Такође, сви македонски инструменти о узајамној правној помоћи не дозвољавају размену информација када би то довело до откривања пословне, трговачке или професионалне тајне или кршења друштвеног поретка.

Осим стандардних основа о ограничењу размене информација, у Македонији, постоји и неколико додатних могућности за одбијање пружања захтеваних информација по домаћим прописима. Свештена лица, адвокати, нотари, порески саветници, лекари и медицински персонал који су током вршења својих професионалних делатности дошли до информација о пореском обвезнику могу одбити пренос тих информација пореском органу.¹²⁷² Најчешће, земље штите поверљиву комуникацију између правног заступника и пореског обвезника, али у Македонији категорија лица коју могу одбити достављање информација због професионалне тајне је шири. И чланови породице пореског обвезника могу одбити пренос информација о

¹²⁷² Закон за даночна постапка (срп. Закон о пореском поступку), Службен Весник на РМ, бр. 13/2006, 88/2008, 159/2008, 133/2009, 145/10, 171/10, 53/11, 39/12, 84/12, 187/13 и Одлуке Уставног суда, Службен Весник на РМ, бр. 145/2007, 21/2008 и 166/11, чл. 69.

пореском обвезнику пореском органу ако је у питању истрага о кривичном делу. Они имају ово право само ако немају пословне односе са пореским обвезником.¹²⁷³

Порески службеници морају поштовати тајност информација које су добили у току пословања.¹²⁷⁴ Домаћи прописи једнако штите и податке садржане у захтевима о размени информација и размењене информације. Ако порески службеници прекрше обавезу о тајности, они подлежу дисциплинским мерама, кривичном поступку и прекршајном поступку.¹²⁷⁵

Порески обвезници у Македонији немају процедурална права у поступку узајамне правне помоћи. Закон о пореском поступку не прописује право на обавештавање пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи. Управа за јавне приходе не обавештава пореског обвезника када прими захтев о информацијама о њему, а у поступку пореске контроле не обавештава пореског обвезника да се истрага спроводи због обезбеђења информација за стране пореске органе.¹²⁷⁶ Порески обвезници имају право на правни лек против пореских управних аката. То су акти Управе за јавне приходе који узрокују директно правно дејство на пореског обвезника.¹²⁷⁷ Размена информација не изазива директан ефекат на пореског обвезника и због тога није дозвољена заштита правним леком.

Порески обвезници имају опште право као и сва физичка лица да буду информисани када неки субјект или институција врши обраду њихових података,¹²⁷⁸ а могу захтевати и измену, допуну или брисање података ако постојећи подаци у бази субјекта или институције који користе личне податке су нетачни, некомплетни или неажурирани. Закон о пореском поступку прописује право на увид пореских обвезника

¹²⁷³ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2014: Phase 2: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 98.

¹²⁷⁴ Закон за даночна постапка (срп. Закон о пореском поступку), Службен Весник на РМ, бр. 13/2006, 88/2008, 159/2008, 133/2009, 145/10, 171/10, 53/11, 39/12, 84/12, 187/13 и Одлуке Уставног суда, Службен Весник на РМ, бр. 145/2007, 21/2008 и 166/11, чл. 9.

¹²⁷⁵ Закон за Управата за јавни приходи (срп. Закон о управи за јавне приходе), Службеник Весник на РМ, бр. 43/14 и 61/15, чл. 60.

¹²⁷⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2014: Phase 2: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 79.

¹²⁷⁷ Закон за даночна постапка (срп. Закон о пореском поступку), Службен Весник на РМ, бр. 13/2006, 88/2008, 159/2008, 133/2009, 145/10, 171/10, 53/11, 39/12, 84/12, 187/13 и Одлуке Уставног суда, Службен Весник на РМ, бр. 145/2007, 21/2008 и 166/11, чл. 42, ст. 2.

¹²⁷⁸ Закон за заштита на лични податоци (срп. Закон о заштити личних података), Службен Весник на РМ, бр. 7/2005, 103/2008, 124/10, 135/11, 43/14 и 153/15, чл. 12.

у њихове пореске акте.¹²⁷⁹ Ова права не помажу пореским обвезницима због тога што они у највећем броју случајева нису ни свесни да Управа за јавне приходе води поступак узајамне правне помоћи о њима.

Када Управа за јавне приходе спроводи пореску контролу, она мора пре тога да обавести пореског обвезника о њеној намери да спроведе контролу. Претходно обавештење се даје 4 недеље раније (у случајевима великих пореских обвезника) и 2 недеље пре контроле (у случајевима малих пореских обвезника).¹²⁸⁰ Постоји један изузетак од овог правила. Управа за јавне приходе не обавештава пореског обвезника пре пореске контроле ако постоји опасност да обавештење може спречити ефективну контролу. У таквим случајевима, порески обвезник се обавештава непосредно пре пореске контроле или неким посебним начином ако је то прописано међународним уговором.

Када Управа за јавне приходе спроводи пореску контролу, порески службеници треба да саставе извештај о контроли. Извештај о контроли се доставља пореском обвезнику и порески обвезник има право да даје своје примедбе на извештај пореских инспектора.¹²⁸¹ Ово право није класично право на консултације због тога што не ограничава размену информација које су прикупљене у току пореске контроле.¹²⁸²

Интересантна је чињеница да иако порески обвезници немају посебна права у поступку узајамне правне помоћи, они имају нека права која су блиска процедуралним правима пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи.

5. Резултати студије случаја: „Узајамна правна помоћ у пореским стварима у Републици Македонији“

Македонија поштује стандарде ОЕЦД о размени информација у њеним инструментима о узајамној правној помоћи – **одговор на прву хипотезу**. Сви порески уговори и споразум о размени информација испуњавају стандарде ОЕЦД, осим пореских уговора са Швајцарском и Аустријом (ове две земље штите тајност

¹²⁷⁹ Закон за даночна постапка (срп. Закон о пореском поступку), Службен Весник на РМ, бр. 13/2006, 88/2008, 159/2008, 133/2009, 145/10, 171/10, 53/11, 39/12, 84/12, 187/13 и Одлуке Уставног суда, Службен Весник на РМ, бр. 145/2007, 21/2008 и 166/11, чл. 8.

¹²⁸⁰ Ibid., чл. 91, ст. 2.

¹²⁸¹ Ibid., чл. 102.

¹²⁸² OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2014: Phase 2: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*, 81.

банкарског пословања и порески органи немају приступ информацијама са банкарских рачуна). Сви инструменти узајамне правне помоћи штите поверљивост размене информација и ограничавају размену информација које су пословна, трговачка и професионална тајна.

Са друге стране, већина македонских пореских уговора не садрже одредбе о размени информација са финансијских рачуна и размени информација без постојања домаћег интереса и неопходна је стратегија о унапређењу мреже инструмената о узајамној правној помоћи. Такође, Македонија у најкраћем року треба да потпише и ратификује Мултилатералну конвенцију. Сматрамо да је Мултилатерална конвенција основни инструмент узајамне правне помоћи на светском нивоу и ниједна земља не може да развија ефикасну међународну пореску сарадњу без ње. Данас се у Македонији користе само размена информација на захтев и спонтана размена информација. Остале мере узајамне правне помоћи уопште нису развијене. Мултилатерална конвенција регулише све основне мере узајамне правне помоћи и ако Македонија прихвати Мултилатералну конвенцију, касније, лакше би прихватила и строжија правила ЕУ о узајамној правној помоћи. **Одговор на другу хипотезу** је да Македонија има потребу за унапређењем инструментаријума узајамне правне помоћи у пореским стварима.

Одговор на трећу хипотезу је потврдан. Размена информација на захтев током времена постаје ефикаснија. У периоду 2006-2013. године не постоји стабилна тенденција, али од 2010. године има тренд смањења периода за одговарање на примљене захтеве. На примљене захтеве 2010. године је просечно одговорено за 6,8 месеци, а на захтеве примљене 2013. године је одговорено за мање од 3 месеца.

Управа за јавне приходе врши размену информација на захтев. Македонија је изузетак од правила да мале земље не прихватају размену информација због могућности губитка већег дела пореских прихода.¹²⁸³ Управа за јавне приходе у периоду 2006-2013. године је послала два пута више захтева него што је примила из других земаља. Примљена су 58 захтева, а послата су 138 захтева. **Четврта хипотеза није потврђена.** Ови подаци показују да Македонија активно користи узајамну правну

¹²⁸³ Видети *Мере узајамне правне помоћи, Ефекти и будући развој размене информација.*

помоћ, али и да има карактеристике земље извознице капитала¹²⁸⁴ што је супротно слици која се промовише у јавности.

Македонија не прописује процедурална права у поступку размене информација и порески обвезници нису информисани ако се на њих примењује нека мера узајамне правне помоћи. Мишљења смо да би се прописивањем права на обавештавање, права на консултацију и права на интервенцију побољшао положај пореских обвезника. Међутим, порески морал у Македонији је још на ниском нивоу и додатна права би отежала наплату пореза. То потврђује и чињеница да Управа за јавне приходе уопште не тражи потребне информације од пореских обвезника него директно обавља пореску контролу.

¹²⁸⁴ Земље извознице капитала имају више резидената који раде и инвестирају у иностранству и због тога им треба више информација из других земаља да би наплатиле своје порезе.

Х. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Узајамна правна помоћ у пореским стварима је већ један век примарни предмет рада земаља и међународних организација у области међународног пореског права. Током времена, пореским органима је бивало све теже да утврде стварне пореске обавезе пореских обвезника. Свет је постао повезанији, а чињенице битне за опорезивање више нису повезане само са једном земљом. Интересантно је да иако су се економски и политички односи променили, што је утицало на реформе пореских система, таква кретања до 2010. године нису довела до револуционарне промене у области узајамне правне помоћи. На то указује и чињеница да основе најзначајније мере узајамне правне помоћи – размене информација на захтев нису промењене од 1927. године.

Иако међународна пореска сарадња обезбеђује ефективну примену националних пореских прописа и спречавање штетних пореских феномена, она није довољно развијена. И поред глобализованих кретања, земље и даље врше опорезивање порезима на доходак/добит по принципу резидентства. Производња, пренос добара и вршење услуга више се не обављају у једној земљи, али суверенитет земаља још је ограничен националним границама. Развијене земље и међународне организације су покушале да промовишу пореску хармонизацију и тако спрече да разлике у националним пореским режимима постану фактор који утиче на економске одлуке пореских обвезника, али то није успело. Након тога, нашле су алтернативу пореске хармонизације – узајамну правну помоћ. Узајамна правна помоћ у пореским стварима омогућује земљи резидентства пореског обвезника да лакше примени своје пореске прописе. У неким случајевима, примена пореских прописа земље резидентства пореског обвезника комплетно поништава пореске подстицаје које обезбеђује земља извора. Због тога, пореска политика више није одлучујући фактор у одлукама пореских обвезника других земаља у погледу обављања њихових пословних активности и остваривања прихода. Овакво стање највише угрожава земље у развоју и пореске рајеве. Неке земље из ових категорија немају довољно природних ресурса, велика тржишта или развијене индустрије да привуку инвестиције и могу да користе само пореске олакшице као механизам привлачења страних инвестиција. Узајамна правна помоћ у пореским стварима се промовише као глобално добро, али постоје земље које губе део

националног благостања због примене мера узајамне правне помоћи, а не добијају ништа заузврат.

Развој узајамне правне помоћи делимично је резултат класичног начина опорезивања дохотка пореских обвезника. Међународне организације и развијене земље још нису спремне да замене принцип резидентства или светског дохотка са принципом територијалности или неким другим принципом. Најочигледнији пример су САД које и данас опорезују све приходе њихових држављана без обзира где је конкретни амерички држављанин остварио своје приходе и да ли уопште борави у САД. Очигледно је да је наплата пореских прихода примарни циљ развијених земаља и да оне немају у виду штетне последице које носе друге земље или порески обвезници.

Настојања и напори развијених земаља да користећи узајамну правну помоћ наплате веће износе пореза, нису показали резултате све до 2008. године и почетка светске финансијске кризе. Након тога, у фокусу политике међународне заједнице нашла су се два циља – побољшање наплате пореза и сузбијање штетних пореских феномена. Решење за оба проблема је нађено у узајамној правној помоћи. На почетку, није било неке битније промене и иницијативе су биле усмерене ка коришћењу размене информација на захтев. Међутим, САД су 2010. године усвојиле закон FATCA и то је отворило ново поглавље у развоју узајамне правне помоћи. Финансијске институције су постале посредници у наплати пореза страних земаља. Занимљиво је што су САД доношењем FATCA покушале да побољшају само наплату сопствених пореза што није наишло на одобравање од стране европских земаља и аутоматска размена информација са финансијских рачуна је проширена. САД нису имале у виду да су међународни финансијски односи динамична категорија и најчешће планови једне земље се мењају ако остале земље немају довољно користи од тих планова. Овакво стање је допринело томе да аутоматска размена информација добије глобални значај.

Посебно место у међународном пореском праву има узајамна правна помоћ у ЕУ. ЕУ је регионална економска интеграција која дозвољава слободно кретање људи, услуга, добара и капитала. Да би очувале јединствено тржиште, чланице ЕУ имају већу потребу за узајамном правном помоћи у пореским стварима у поређењу са осталим земљама. Неке националне пореске политике земаља чланица ЕУ су утицале на дисторзије економских одлука пореских обвезника. Оваква могућност је смањивала пореске приходе у одређеним земљама чланицама. Да би спречила овакво стање, ЕУ је

средином 70-тих година прошлог века увела правила о узајамној правној помоћи у пореским стварима.

ЕУ данас није клуб развијених земаља као што је била на почетку и има чланице које су економски слабије развијене. Ове земље имају ниже пореско оптерећење и могу привући инвестиције из развијених земаља. Након светске финансијске кризе, ЕУ је донела строжија правила о узајамној правној помоћи и увећала је овлашћења Комисије која врши надзор над применом инструмената узајамне правне помоћи у пореским стварима. Сви инструменти ЕУ о узајамној правној помоћи су модификовани након 2008. године због измењених околности након почетка финансијске кризе.

Искуство показује да је основни циљ узајамне правне помоћи заштита пореских прихода развијених земаља и ограничење коришћења пореске политике као механизма за привлачење страних инвестиција. Али и земље у развоју могу имати корист од развоја узајамне правне помоћи у пореским стварима.

Велики део капитала земаља у развоју је нелегално изнет из ових земаља. Више од 25% капитала физичких лица у Латинској Америци и 33% капитала физичких лица у Африци и Блиском Истоку су лоцирани у иностранству. То је знатно већи део у односу на део који физичка лица из развијених земаља држе у другим јурисдикцијама - 2% богатства физичких лица у Северној Америци и 8% капитала физичких лица у Европи. Земље у развоју имају потребу за узајамном правном помоћи како би обезбедиле информације о њиховим резидентним обвезницима који имају имовину или приходе у другим земљама и тачно утврдиле њихове порезе. Међутим, земље у развоју немају довољно ресурса да би ефективно примениле мере узајамне правне помоћи у пореским стварима или искористиле добијене информације из других земаља, а мере узајамне правне помоћи за сада нису прилагођене потребама земаља у развоју.

Једини сигурни губитници због узајамне правне помоћи су порески рајеви. Узајамна правна помоћ комплетно сузбија све повластице које обезбеђују порески рајеви како би привукли стране инвестиције. Због тога порески рајеви покушавају да укину или саботирају сваку иницијативу за развој узајамне правне помоћи у пореским стварима. Они и немају алтернативу. Већина пореских рајева заснивају своје економије на финансијској индустрији која зависи од тајности финансијских послова. До данас, међународне организације и развијене земље нису понудиле алтернативни пут за економски развој пореских рајева који би омогућио пореским рајевима да озбиљно

размотре укидање тајности финансијских послова и ефикасну примену узајамне правне помоћи.

Ниједна земља на свету нема довољну политичку и економску моћ да присили остале земље да ограниче свој порески суверенитет. До скоро, то земље нису ни покушавале. Да се не би изазвао велики и директан отпор према одређеним пореским политикама, промоција нових мера узајамне правне помоћи се обавља преко међународних организација користећи мултилатералне инструменте. *Прва општа хипотеза коју смо поставили тврди да мултилатерализам који промовишу међународне организације у области узајамне правне помоћи ограничава порески суверенитет земаља и права пореских обвезника.*

Пре доношења Протокола Мултилатералне конвенције, узајамна правна помоћ у пореским стварима углавном је била регулисана билатералним споразумима и уговорима. Једини изузетак су били инструменти ЕУ о узајамној правној помоћи. Након 2011. године, Мултилатерална конвенција коју су израдили ОЕЦД и Савет Европе је постала најбитнији светски инструмент о узајамној правној помоћи у пореским стварима. До данас (18.12.2015. године), Мултилатералну конвенцију су ратификовале 58 земаља, а још 18 земаља је потписало али је још нису ратификовале. Када погледамо листу земаља које су потписале Мултилатералну конвенцију примећујемо да су ову Конвенцију потписале развијене земље, земље у развоју и порески рајеви. За разлику од билатералних инструмената, земље потписнице не могу да прилагоде правила Мултилатералне конвенције својим потребама. Оне могу само да ставе резерве на примену одређених мера. Не постоје директне санкције за непотписивање Мултилатералне конвенције, него земље користе политички притисак. Приступ Мултилатералној конвенцији је доказ о транспарентности једне земље и поштовању међународних стандарда у области узајамне правне помоћи и ако земља не поштује стандарде у области међународне пореске сарадње биће подвргнута неформалним санкцијама.

Мултилатерална конвенција садржи члан о аутоматској размени информација – члан 6. Овај члан омогућује земљама да склопе споразум у коме би утврдиле правила о аутоматској размени информација ради примене пореских прописа. Мултилатерални споразум о аутоматској размени информација са финансијских рачуна је заснован на овом члану и пре потписивања Мултилатералног споразума земље морају бити потписнице Мултилатералне конвенције. Иако се Мултилатерални споразум још не

примењује, сматрамо да ће бити глобално прихваћен. Једна од предности овог споразума је то што земље могу изабрати са којим земљама би размењивале информације са финансијских рачуна. Тако би очувале део свог пореског суверенитета.

Међутим, порески суверенитет земаља је већ угрожен. Глобални форум је почео са припремом правила о ревизији аутоматске размене информација. Земље које не буду прихватиле аутоматску размену информација биће подвргнуте притиску међународне заједнице и развијених земаља без могућности да одбране своје позиције. Иста ситуација је постојала у процесу ревизије размене информација на захтев. Глобални форум је радио као светски порески полицајац и давао је препоруке земљама које не испуњавају његове стандарде о размени информација на захтев. Многе земље су промениле своје прописе због препорука Глобалног форума. Мишљења смо да би се таква пракса продужила и у односу на аутоматску размену пореских информација.

Права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи су посебно питање и предмет другог дела хипотезе. Међународне организације доносе мултилатералне инструменте који директно утичу на пореске обвезнике, али међународне организације не одговарају пореским обвезницима. Постоји дефицит демократског капацитета. Основни циљ међународних организација је ефикаснија наплата пореза и не узимају у обзир права пореских обвезника. Са друге стране, смањење трошкова ускладиштења и преноса пореских информација користећи рачунарске системе је увећало обим узајамне правне помоћи у пореским стварима између земаља, али и могућности за повреду права пореских обвезника. Већи обим размене информација подразумева и већу опасност повреде права пореских обвезника, али нити један мултилатерални или билатерални инструмент не обезбеђује процедурална права (право на обавештавање, право на консултацију и право на интервенцију) пореским обвезницима. Овакво стање утиче да се порески обвезници више не осећају заштићени од њихових резидентних земаља и слаби веза између пореског обвезника и његове отаџбине. Порески обвезници се третирају као поданици и права гарантована националним уставима постају све више ограничена због заштите фискалних интереса земаља. Једино решење овог проблема је или укључивање одредаба о процедуралним правима пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи у постојећим инструментима или развој посебног мултилатералног инструмента о правима пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи који би био отворен за све земље у свету.

Прва општа хипотеза је потврђена. Мултилатерализам ограничава порески суверенитет земаља и права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи и умањује могућности појединих земаља да саме изаберу своје стратегије о узајамној правној помоћи у пореским стварима.

Одговор на *другу општу хипотезу*, да међународне организације имају појачани утицај на национална правила која регулишу узајамну правну помоћ у пореским стварима између земаља морамо разматрати у фазама. Сматрали смо да је неопходна анализа историјског развоја узајамне правне помоћи да би испитали ову хипотезу.

Лига народа, средином 20-тих година прошлог века, је поставила темеље узајамне правне помоћи у пореским стварима. Пре тога, узајамна правна помоћ није привлачила пажњу међународне јавности. Комитет техничких експерата Лиге народа је 1927. године објавио четири модел конвенције. Две су регулисале двоструко опорезивање – Модел конвенције за спречавање двоструког опорезивања дохотка и имовине и Модел конвенције за спречавање двоструког опорезивања у области пореза на наслеђе, а друге две модел конвенције су требале решити проблем пореске утаје – Модел конвенције о административној сарадњи у пореским стварима и Модел конвенције о судској помоћи у наплати пореза. Ове модел конвенције су означиле први корак ка доминацији међународних организација у области међународног пореског права.

Лига народа 1943. године је спојила моделе конвенција о узајамној правној помоћи због тога што су обе конвенције имале многа заједничка правила и донела је Модел билатералне конвенције о остварењу реципрочне административне сарадње ради утврђивања и наплате директних пореза. Овај Модел конвенције је први инструмент који регулише различите мере узајамне правне помоћи (размену информација, наплату пореза других земаља и обавештавање о документима друге земље уговорнице). Правила која су регулисала примену размене информација (начин прикупљања информација, начело реципроцитета, терет трошкова, основи о ограничењу размене информација и заштиту поверљивости) са малим изменама се примењују и данас. Такође, и правила ове Модел конвенције о наплати пореза су актуелна основа за извршење наплате пореза других земаља.

Занимљива је чињеница да је Лига народа још 1946. доношењем Модела билатералне конвенције о увођењу реципрочне административне сарадње ради утврђивања и наплате пореза на доходак, имовину и наслеђе утврдила аутоматску

размену информација. Постаје јасније да најбитније мере узајамне правне помоћи, размена информација на захтев и аутоматска размена, постоје скоро 70 година.

Рад Лиге народа је завршио 1946. године и УН су преузеле њена средства и рад. Економски и социјални савет УН је преузео рад о развоју Модел конвенција из 1946. године и формирао Фискалну комисију. Фискална комисија 1954. године није успела да унапреди Модел конвенције и рад је преузела Организација за европску економску сарадњу (ОЕЕЦ од 1960. године Организација за економску сарадњу и развој -ОЕЦД). Ова организација је 1956. године формирала Фискални комитет који је почео радити на новом нацрту модел уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Први Модел конвенције ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања је објављен 1963. године, а задњи 2014. године. У међувремену, ОЕЦД је 2002. године донела Модел споразума о размени информација у пореским стварима као резултат рада ОЕЦД ради сузбијања пореских рајева и штетних пореских пракси.

ОЕЦД је врло активна и у области рада на изради мултилатералних инструмената узајамне правне помоћи. Мултилатерална конвенција је израђена 1988. године од стране Комитета експерата Савета Европе на основу предлога који је припремио Комитет ОЕЦД о фискалним пословима. 2010. године је донет Протокол Мултилатералне конвенције који је ступио на снагу 1. јуна 2011. године. Циљ Протокола је измена правила Мултилатералне конвенције због прихватања међународног стандарда за размену информација у пореским стварима (размене информација са финансијских рачуна или информација о власништву пореског обвезника и извршења размене информација када не постоји домаћи интерес о таквим информацијама) и отварање конвенције за све земље које желе да приступе Мултилатералној конвенцији. Раније су само земље чланице ОЕЦД и Савета Европе могле да потпишу Мултилатералну конвенцију.

ОЕЦД је 29. октобра 2014. године израдила Мултилатерални споразум надлежних органа о аутоматској размени информација са финансијских рачуна на основу члана 6. Мултилатералне конвенције о узајамној правној помоћи у пореским стварима. Земље које су потписале овај споразум су се обавезале на спровођење аутоматске размене информација најраније од септембра 2017. године.

Анализирајући инструменте које користе земље у поступку узајамне правне помоћи приметили смо да су порески споразуми најчешће израђени према Модел Конвенцији ОЕЦД, а споразуми о размени информација према Модел споразуму ОЕЦД

о размени информација. Са друге стране, мултилатерални инструменти ОЕЦД добијају глобални значај и сматрају се основним механизмима у области међународне пореске сарадње.

Када земље не примењују инструменте које су израдиле према документима ОЕЦД, оне примењују или инструменте ЕУ о узајамној правној помоћи или смернице које су израдиле УН. Земље ретко доносе своја посебна правила о узајамној правној помоћи. Изузетак је Швајцарска и њен RUBIC споразум.

Од појаве узајамне правне помоћи у пореским стварима, примат у њеном развоју имају међународне организације. Овај тренд јавља се и данас јер међународне организације постављају смернице будућег развоја узајамне правне помоћи. *Друга општа хипотеза је потврђена*, али јавља се једно питање које може бити предмет наших следећих истраживања. Чије интересе штите међународне организације? Да ли су међународне организације само артикулисани глас земаља чланица или имају властите интересе који одступају од позиција земаља чланица?

Трећа општа хипотеза гласи да нове тенденције у развоју узајамне правне помоћи у пореским стварима штите принцип резидентства и фискалне интересе развијених земаља. Одговор на ову хипотезу пронашли смо проучавајући доступну литературу.

Земље често користе пореске чињенице које су настале на територији других земаља да би утврдиле обавезе резидентних пореских обвезника. Глобализација и либерализација финансијских токова су промениле начин пословања физичких и правних лица. Националне границе више нису фактор за ограничење пословања ван земље резидентства. Пре 80-тих година прошлог века, постојале су бројне баријере за прекогранично пословање. Након укидања таквих баријера, порези су постали значајан фактор у одређивању где ће једно лице уложити свој капитал, али земље нису одустале од принципа резидентства.

Све земље желе да привуку стране инвестиције и ради тога користе различите механизме да би створиле оптималну климу инвестирања. Велике економије, као САД и Немачка, су атрактивне локације за инвестирање и наплаћују високу цену користећи порезе и друге дажбине да би инвеститорима дозволиле приступ њиховим националним економијама. Мање земље се не могу такмичити са великим економијама и зато спуштају цену инвестиција увођењем ниских пореза.

Користи од пореске конкуренције нису исте за велике и за мале земље. Када мале земље смање пореске стопе, оне могу да привуку велики износ капитала у односу на број становника (per capita) или њихов БДП и тако да побољшају благостање становништва. Са друге стране, када велике земље смање порез, оне добију само мали део свежег капитала из иностранства у односу на број становника и њихов БДП, а то скоро и да не мења њихово благостање. Овај резултат објашњава зашто мале земље прописују ниске пореске стопе на капитал или добит предузећа, али истовремено указује на разлог због чега су иницијативе о пореској сарадњи увек подржане од стране великих земаља.

Развијене земље су нашле начин да задрже ниво пореских прихода и ограниче конкурентску моћ осталих земаља користећи опорезивање резидената по начелу резидентства (светског дохотка) и тако комплетно поништавају повластице које порески обвезник добија у земљи извора. Опорезивање резидената по начелу резидентства је светски прихваћено пореско начело које промовишу и међународне организације. Оваквим развојем чињеничног стања у међународним финансијама, порези више нису фактор конкурентности економије као што су природни ресурси, инфраструктура, ниво корупције, и правни систем. Земље у развоју најчешће постају конкурентније у односу на развијене земље баш преко пореског режима, а то им је сада ограничено.

Током времена, глобализација се развијала и јавила се потреба за унапређењем узајамне правне помоћи због очувања принципа резидентства у опорезивању и заштите интереса великих земаља.

Први већи корак у смеру олакшавања примене принципа резидентства је доношење Модела споразума ОЕЦД 2002. године. Модел споразум је први инструмент који прописује да земље морају искористити све домаће мере да би прикупиле захтеване информације, када информације нису у власништву надлежних органа земље примаоца захтева или када не постоји домаћи интерес за тим информацијама. Такође, земље уговорнице треба да омогуће приступ пореским органима информацијама из банака, других финансијских институција, од лица која су агенти или фудицијари и информацијама о власништву правних лица, трустова и других субјеката. Ова два стандарда су 2005. године усвојена и у Моделу конвенцији ОЕЦД. Након 2005. године, већина склопљених пореских споразума садрже ове одредбе које је предложио ОЕЦД.

Обезбеђење размене информација без постојања домаћег интереса није правична мера. У одређеним билатералним односима између велике и мале земље, мала земља прима релативно више захтева за информацијама из велике земље и мора трошити своје ресурсе да би обезбедила такве информације. Стандардно правило за размену информација је да земља која обезбеђује информације сама сноси редовне трошкове обављења размене информација. Јавља се ситуација када велика и развијенија земља прикупља додатне информације и наплаћује порезе на терет мање земље.

Либерализација међународног кретања капитала 80-тих година прошлог века је довела до тога да су одређене земље и јурисдикције развиле специјалне режиме о финансијским институцијама. Порески рајеви су се прилагодили међународној конкуренцији обезбедивши клијентима ниске порезе, ниске трошкове трансакција, ниске стандарде надзора, тајност података о власницима рачуна. Занимљива чињеница је то што од 20 највећих пореских рајева већина су контролисани посредно или непосредно од стране Велике Британије и САД и на почетку, рад пореских рајева није био проблематичан. Али када су порески рајеви почели угрожавати финансијске интересе развијених земаља чланица ОЕЦД, ова организација је донела и правило о приступу информацијама из банака, других финансијских институција и од лица која су агенти или фудицијари и информацијама о власништву правних лица, трустова и других субјеката. Иако је ово правило у почетку било усмерено ка пореским рајевима, данас је постало глобални стандард. Мишљења смо да и промоција аутоматске размене информација није случајна и представља само још један начин да се очува принцип резидентства, али о томе дајемо детаљни осврт у следећом излагању.

Најновије измене Модела конвенције ОЕЦД проширују могућности резидентне земље да прикупи информације о пореским обвезницима који раде у иностранству. Изменама Коментара Модел конвенције из 2012. године се регулишу тзв. групни захтеви. Групни захтеви дозвољавају размену информација о лицима која нису идентификована именом, него користећи неке одређене заједничке чињенице о тим лицима. Земље не би спроводиле групне захтеве ако они не садрже податке о прецизном одређивању категорије пореских обвезника за које су захтеване информације. Само земље које имају довољну политичку или економску моћ ће моћи искористити ову могућност. Ипак, у питању је мера о којој се земље морају споразумевати и постоји велика могућност за слободну интерпретацију чињеничног

стања. Велике и развијене земље би могле принудити остале земље да одговоре на групне захтеве али не и обрнуто. Због тога, и ова мера је у интересу развијених земаља.

Богати појединци и велике мултинационалне корпорације искоришћавају повластице које обезбеђују све земље без територијалних ограничења. Са друге стране, порески суверенитет је ограничен националним границама. Правично би било да земље извора добију део додатних прихода које су зарадили резиденти других земаља на њиховој територији, али развијене земље то не дозвољавају. Оне и даље штите принцип резидентства и уводе нове мере да би наплатиле што више пореза од њихових резидената које раде у иностранству. Због тога, сматрамо да је *трећа хипотеза потврђена*.

На основу првог специфичног циља истраживања поставили смо *посебну хипотезу да узајамна правна помоћ у пореским стварима је ефективан начин за сузбијање штетних пореских појава*.

У раду, као најбитније штетне пореске појаве, анализирали смо пореску утају, агресивно пореско планирање, штетну пореску конкуренцију и пореске рајеве.

Пореска утаја је битан проблем, а међународна пореска утаја изазива још већи интерес због ограничења националних пореских органа да примене домаће пореске прописе на њихове резиденте који раде у иностранству. Порески обвезници који раде у две или више јурисдикција, ако инвестирају у пореским рајевима или офшор финансијским центрима, често имају могућност да не пријаве своје целокупне приходе резидентним државама, а тиме избегавају плаћање пореза.

Бројна су истраживања која потврђују да ниво пријављеног прихода за опорезивање зависи од вероватноће откривања утаје од стране пореских органа и висине казни. Физичка лица плаћају порезе због страха од откривања и казни ако не пријаве целокупан опорезиви доходак. У том смислу, боља контрола пореских обвезника и веће казне за утајиваче смањују обим пореске утаје. Вероватноћа откривања директно зависи од информација доступних пореским органима. Узајамна правна помоћ у пореским стварима је врло корисна због обезбеђења додатних информација о пословању пореских обвезника и откривања пореске утаје.

За разлику од пореске утаје коју врше физичка лица, агресивно пореско планирање је најчешће активност мултинационалних компанија у циљу смањења пореског терета избегавањем плаћања пореза у земљи где је остварен доходак – тзв. ерозија пореске основе (енг. base erosion). Оне тргују робом, услугама, капиталом и

правима интелектуалне својине преко граница, али у оквиру мултинационалне компаније. Коришћењем артифицијелних трансакционих цена, мултинационалне компаније преносе опорезиву добит да би смањиле ефективно пореско оптерећење остварујући и друге циљеве, као што је избегавање контроле капитала.

Агресивно пореско планирање има велики утицај на фискалне приходе земаља и зато су владе и међународне организације развиле различите мере за сузбијање агресивног пореског планирања. Земље прописују општа и специјална анти-абузивна правила (енг. *anti-avoidance rules*). Ова правила се примењују у појединим земљама и нису у стању да комплетно спрече шеме агресивног пореског планирања. Актуелна правила о рачуноводству охрабрују мултинационалне компаније да се осећају као независне од било које земље. Мултинационалне компаније послују у неколико земаља, а пореска администрација има овлашћења само у једној земљи. Неопходна је узајамна правна помоћ и међународна сарадња између пореских органа да би се добила комплетна слика о пословању мултинационалних компанија. Већи степен информисаности пореских органа доприноси већој пореској сагласности и смањењу агресивног пореског планирања.

Потреба за развојем у глобалној економији утицала је на земље да воде конкурентне пореске политике којима не желе само да задрже становништво и капитал у националним границама него желе да привлаче људе и капитал из иностранства. То је принудило владе да прихвате међународно - конкурентне мере и смање пореско оптерећење и тако развијају пореску конкуренцију. Пореска конкуренција је међународни феномен која настаје између земаља када оне користећи националну пореску политику привлаче капитал из других земаља. У односу на агресивно пореско планирање и пореску утају, земље имају заједничко становиште да су ове појаве штетне. Са друге стране, у односу на пореску конкуренцију земље имају подељена мишљења да ли је пореска конкуренција позитивна или негативна појава.

Емпиријски докази су потврдили да пореска конкуренција поткопава фискални суверенитет земаља. Иако земље поседују право да самостално утврђују пореска правила (*de jure* суверенитет), оне не могу ефективно да остваре своје циљеве (*de facto* суверенитет). Развијене земље одржавају ниво пореских прихода смањењем дистрибутивне функције јавних прихода и увођењем регресивнијих пореских правила. Супротно, земље у развоју нису у могућности да зауставе губитак пореза и губе оба типа фискалног суверенитета. У овом смислу, пореска конкуренција повећава разлике

између развијених и земаља у развоју и делује супротно од циља увећања благостања у мање развијеним земљама. Са друге стране, пореска конкуренција штити пореске обвезнике од превеликог пореског терета, стварањем могућности за пренос инвестиција у земље са повољнијим пореским режимима и политикама јавних расхода, због тенденција влада неких земаља стално да увећавају порезе.

Већина теоретичара сматра да је пореска конкуренција негативна појава и да је треба спречити. Прва међународна иницијатива за спречавање штетне пореске конкуренције је Извештај ОЕЦД о сузбијању штетне пореске конкуренције из 1998. године. Овај извештај утврђује 19 препорука подељених у три категорије. Неколико препорука директно упућују на повећану узајамну правну помоћ. Препорука 4. је повезана са правилима о обавештавању за активности резидената у иностранству. Земље које немају оваква правила треба да их донесу да би имале увид у прекогранично пословање њихових резидената и да размењују информације које имају са другим земљама. Препорука 7. указује на важност приступа банкарским информацијама за пореске сврхе. Препорука 8. односи се на већу употребу размене пореских информација. Потребно је да земље предузму мере за повећање интензитета размене информација о трансакцијама у процесу искоришћавања преференцијалних пореских режима. Препорука 13. је повезана са коришћењем осталих мера међународне правне помоћи – симултане контроле, заједничке истраге и пројекти о размени специфичних пореских информација о доходу или обвезницима који су повезани са преференцијалним пореским режимима. Препорука 14. има за предмет унапређење наплате пореза страних земаља. Ове препоруке су први доказ да узајамна правна помоћ у пореским стварима може бити решење за решавање проблема штетне пореске конкуренције.

Најновија глобална иницијатива за спречавање штетне пореске конкуренције јесте BEPS (енг. Base Erosion and Profit Shifting). У току јула 2013. године, објављен је Акциони план о ерозији пореских основа и преносу профита. Овај акциони план утврђује 15 акција за спречавање смањења националних пореских прихода. Неколико акција директно упућују на развој узајамне правне помоћи у пореским стварима.

Пракса је показала да узајамна правна помоћ није спречила штетну пореску конкуренцију. Земље имају сопствене интересе да привуку страни капитал и да спрече одлив њиховог капитала у друге земље. Развијене земље могу остварити овај циљ. Постоји мишљење да је циљ сузбијања штетне пореске конкуренције савршена

глобална пореска неутралност. За остварење овог циља је неопходна екстензивна пореска сарадња. Обимна пореска сарадња би обухватала усклађивање пореских стопа, олакшица, дефиниција као и структура пореских система. Након спровођења сарадње на овом нивоу и уједначења разлика у националним пореским системима, земље би биле у стању да утврде штетност пореске конкуренције. Данашња констелација међународних односа не дозвољава пореску сарадњу између земаља у размерама потребним за остварењем глобалне пореске неутралности.

Спречавање пореске конкуренције путем правила о узајамној правној помоћи од стране међународних картела развијених земаља са високим порезима је већа злоупотреба моћи него коришћење монопола на приватним тржиштима. Неопходно је да укажемо да је недостатак узајамне правне помоћи у пореским стварима пренос информација само у једном правцу - од развијених земаља (земље са високим порезима) ка земљама у развоју (најчешће земље са ниским пореским оптерећењем). Узајамна правна помоћ онемогућава пореске обвезнике да искористе бољу пореску политику у иностранству и штити развијене земље од тржишних правила конкуренције. Узајамна правна помоћ спречава пореску конкуренцију и обвезници губе право избора финансирања влада у њиховим резидентним земљама и могућност избора земаља где би инвестирали због разлика у пореском оптерећењу и обиму јавних расхода. А то је ограничавање слободе пословања пореских обвезника што у сваком случају није позитивно.

Порески рајеви су земље и јурисдикције које не финансирају своје јавне расходе порезима или имају само номиналне порезе и које се рекламирају као локације у којима нерезиденти могу да избегну порезе њихових резидентних земаља. Примарна конкурентна предност пореских рајева је тајност пословања. Тајност у овом смислу обухвата: банкарску тајност или тајност података о власништву банкарских рачуна, тајност података о власништву, управљања и оснивања компанија и тајност пословних споразума.

Упркос напорима и посвећености европских земаља и САД на унапређењу међународне финансијске либерализације, од почетка овог процеса развијене земље су тражиле начине да се заштите од конкуренције у привлачењу мобилног капитала. Међутим, порески рајеви представљају већи проблем за земље у развоју него за развијене земље. Компаније које раде у пореским рајевима не плаћају порезе или плаћају ниске порезе. Овакво стање је створило мишљење да осим развијених земаља

ниједна друга јурисдикција нема право да наплаћује порезе мултинационалним компанијама, што је резултирало пружањем великих пореских повластица од стране земаља у развоју мултинационалним компанијама да би оне инвестирале у овим земљама. Због слабости правних система у земљама у развоју постоји велики одлив капитала ка пореским рајевима. Једна студија сматра да незаконски одлив капитала из земаља у развоју је између 850 милијарди долара и један билион долара годишње и да је највећи део капитала пренесен у пореске рајеве.

Врло је мали број споразума о размени пореских информација закључених између земаља у развоју и пореских рајева. Земље у развоју немају довољну политичку моћ, а немају ни довољан административни капацитет да би принудиле пореске рајеве да потпишу споразуме о размени информација. Порески споразуми између земаља у развоју и пореских рајева често ограничавају право опорезивања земаља у развоју због њихове слабе преговарачке моћи. Значајан део страних директних инвестиција у земљама у развоју долази из пореских рајева само због повластица за инвеститоре. Земље у развоју зависе од склапања пореских споразума да би обезбедиле инвестиције из пореских рајева.

Порески рајеви су имали прикладни одговор на сваку међународну иницијативу за њихово сузбијање користећи узајамну правну помоћ. Извештај ОЕЦД из 1998. године је покушао да директно регулише рад пореских рајева, међутим, без очекиваних резултата. Порески рајеви који су били на црној листи ОЕЦД, користећи клаузуле о реципрочности у њиховим писмима о прихватању стандарда, добили су изузимање од примене санкција све док се санкције не примењују према свим земљама које користе штетне пореске праксе.

Иницијатива Г20 из 2009. године о размени информација и укидању банкарске тајности је имала за циљ да ограничи услове за функционисање финансијске индустрије у пореским рајевима. Сваки порески рај је требао да склопи најмање 12 инструмената узајамне правне помоћи и омогући довољан степен пореске сарадње са другим земљама. И поред тога, две године после почетка предузимања иницијативе Г20, вредност банкарских депозита у свим пореским рајевима је остала иста. Међутим, порески рајеви који су потписали већи број споразума о размени информација су изгубили депозите, а са друге стране, порески рајеви који су потписали мањи број споразума су привукли нове депозите. Кипар је потписао само два споразума и има увећање од 60% на његовим банкарским депозитима, а Гнзи (Guernsey), једно од

каналских острва, је закључио 19 споразума и тиме добио 15% смањење банкарских депозита.

Актуелни предлог међународних организација за сузбијање пореских рајева је аутоматска размена информација. Део пореских рајева начелно су прихватили ову меру узајамне правне помоћи у пореским стварима, али још немамо прецизне резултате како аутоматска размена информација утиче на финансијску индустрију у пореским рајевима. Постоји велика вероватноћа да ће порески рајеви наћи начин да саботирају и ову иницијативу.

Неуспешно сузбијање пореских рајева је последица тога што узајамна правна помоћ решава симптоме, али не и проблеме. Сви порески рајеви остварују значајан део њиховог БДП од финансијске индустрије. Иницијативе међународних организација не узимају у обзир ову чињеницу и зато порески рајеви нису сагласни са ниједном од претходних иницијатива. Ако порески рајеви не добију компензацију због смањења њиховог благостања и БДП због ограничења међународне финансијске индустрије, иницијативе међународних организација немају економски оправдану логику за пореске рајева. Порески рајеви треба да се одрекну битних предности у глобалној економији, а не добијају ништа заузврат. Зато су порески рајеви изразили вољу да сарађују у области размене информација, али нису суштински изменили правила о тајности информација.

Посебна хипотеза о ефикасности узајамне правне помоћи у спречавању штетних пореских појава је делимично потврђена. Узајамна правна помоћ у пореским стварима је ефикасно решење за супротстављање пореској утаји и агресивном пореском планирању. Са друге стране, узајамна правна помоћ сузбија само део штетне пореске конкуренције (мере које прописују земље у развоју и само неки режими развијених земаља) и уопште није спречила коришћење пореских рајева.

Из другог специфичног циља истраживања произлазе две посебне хипотезе. *Прва посебна хипотеза*, да је аутоматска размена информација ефикасан механизам за сузбијање штетних пореских феномена, је само теоретски потврђена у нашем раду. Одговор на ову хипотезу смо пронашли проучавајући литературу из области међународног пореског права.

Размена информација на захтев је основна мера узајамне правне помоћи, али има одређене слабости. Размена информација на захтев понекад није изводљива. Да би порески органи земље подносиоца припремили валидан захтев за информацијама треба

да имају врло конкретне и специфичне информације. Такве информације нису лако доступне посебно у случајевима где порески обвезници раде у пореским рајевима или у земљама са високим степеном тајности пословних података.

У поступку размене пореских информација на захтев, терет доказивања пореске утаје је на органу земље која тражи информације, а администрација пореског раја од које су информације захтеване одлучује да ли ће прихватити захтев. Ако не постоји чврсто оправдање о захтеву за разменом информација, органи пореског раја могу одбити захтев због недостатака. Овај проблем би био решен употребом аутоматске размене пореских информација.

Аутоматска размена информација је рутински и периодичан пренос информација о нерезидентима које шаљу порески органи земље у којој се налази новац или капитал пореских обвезника (земље извора) резидентној земљи тих лица. Порески органи једне земље прикупљају информације које су повезане са резидентима друге земље од њихових резидентних финансијских институција. Када порески органи прве земље добију релевантне информације од резидентних финансијских институција, они шаљу те информације пореским органима друге земље. Финансијске институције морају да раде као порески посредници и аутоматска размена информација изазива увећање трошкова пословања финансијских институција.

Швајцарска је понудила алтернативу аутоматској размени. RUBIC споразум регулише посебан режим који обавезује швајцарске финансијске институције да утврђују и наплаћују порезе по одбитку нерезидентима који имају рачуне у швајцарским финансијским институцијама и преносе наплаћени порез на рачун резидентне земље тих лица, без откривања њиховог идентитета. Овај механизам директно обезбеђује додатне пореске приходе, али има и неколико недостатака. Прво, финансијске институције имају веће трошкове у односу на трошкове примене аутоматске размене. Њихови трошкови се увећају сваки пут када Швајцарска закључи RUBIC споразум са новом земљом. Друго, земље не би наплаћивале порезе за све остале земље у свету. То би било превише скупо и неефикасно. Због тога овај режим нема капацитет да постане глобални стандард као аутоматска размена. Треће, за разлику од аутоматске размене, порез по одбитку по RUBIC споразуму не открива идентитет пореског обвезника, нема превентивну функцију и смањује порески морал. Сматрамо да аутоматска размена информација је тренутно боље решење.

Министри финансија и гувернери централних банака Г20 су 19. априла 2013. године усвојили аутоматску размену као нови глобални стандард и овластили ОЕЦД да изради правила о аутоматској размени. САД су почеле користити FATCA споразуме (склопиле су више од 110 споразума) од 1. јула 2014. године, а земље чланице ЕУ аутоматски размењују информације од 2015. године за приходе и трансакције у 2014. години. Рано је да процењујемо ефекте аутоматске размене информација. Једини инструмент који је омогућавао аутоматску размену информација довољно дуго – Директива о опорезивању прихода од штедње је била са ограниченим обухватом до измена 2014. године и не обезбеђује довољно обимне и прецизне податке.

Аутоматска размена информација неће заменити размену на захтев. Ове две мере су комплементарне и доприносе бољој пореској сагласности и примени прописа, а тиме се и порески приходи у земљама повећавају. Аутоматска размена има већи ефекат одвраћања обвезника и обезбеђује информације које могу иницирати размену на захтев. Размена на захтев је корисна за специфичније информације које нису доступне аутоматским путем због ограниченог обухвата аутоматске размене. Симбиоза ових двеју мера потврђује значај аутоматске размене.

Једно истраживање Мреже за пореску правду показује да најчешће захтеване информације из других земаља су информације о стању банкарских рачуна и информације о власништву банкарских рачуна. Ако аутоматска размена постане примењива, захтеви за размену информација са банкарских рачуна више неће бити потребни и скратило би се време за размену ових информација. Ако би се ове информације преносиле аутоматски и земље би имале више ресурса за остале функције.

Друго истраживање је потврдило да аутоматска размена пореских информација у САД обезбеђује већи степен поштовања пореских прописа и да порески обвезници пријављују приходе пореским органима изнад 90%. Кад не постоји аутоматска размена, пореска сагласност опада испод 70%. Аутоматска размена информација увећава пореску сагласност и може да обезбеди веће пореске приходе земљама.

На основу реченог, сматрамо да не можемо потпуно одговорити на ову хипотезу. Иако у пореско-правној теорији преовлађује мишљење да је аутоматска размена ефикасна мера за сузбијање штетних пореских појава, ова тврдња још није потврђена у пракси.

Друга посебна хипотеза гласи да земље у развоју и развијене земље немају исте могућности и трошкове за примену аутоматске размене информација.

Аутоматска размена информација је мера која захтева велики износ средстава намењених развоју капацитета надлежних органа за примену прописаних поступака и изазива трошкове финансијских институција и пореских органа. Највећи трошкови су повезани са информатичком технологијом за пренос информација.

Г20 сматра да би земље у развоју имале велику корист од аутоматске размене информација. То је можда тачно, али стандард о аутоматској размени не узима у обзир специфичне услове земаља у развоју и од њих се очекује да поднесу велике трошкове да би примењивале аутоматску размену. Аутоматска размена се врши на реципрочној основи па земље у развоју треба да прикупе информације које би биле аутоматски размењиване како би добиле информације из других земаља. То није изводљиво у свим земљама у развоју. Аутоматска размена би смањила пореске утаје и незаконски пренос капитала у иностранству без увећања расхода земаља у развоју ако би на почетку земље у развоју само примале информације из других земаља.

Међутим, постоји једна препрека. Развијене земље неће размењивати информације користећи аутоматску размену са земљама које не обезбеђују захтеване стандарде о коришћењу информација и прикладне гаранције о поверљивости које су утврдиле међународне организације. Испуњивање ових стандарда и гаранција је додатни терет земљама у развоју, а могуће су и ситуације да земље у развоју само шаљу одређеним земљама информације аутоматском разменом и да не примају информације из тих земаља.

Порески орган земље примаоца треба да обезбеди директну везу између добијене информације из иностранства и домаће базе која садржи податке о резидентним пореским обвезницима да би ефективно искористио информације добијене аутоматском разменом. Неке земље у развоју немају базу података резидентних пореских обвезника, а да би користиле аутоматску размену она је неопходан услов. Развој база података у земљама у развоју је битан део имплементације аутоматске размене. Ако порески органи земаља прималаца не могу повезати добијене информације користећи аутоматску размену са информацијама о резидентима из домаће базе пореских обвезника, корисност аутоматске размене је значајно умањена.

Аутоматска размена информација захтева велике почетне трошкове, али обезбеђује додатне пореске приходе закашњењем некада и више од годину дана. Због тога земље не могу размењивати велику количину података аутоматским путем. Ако се обим аутоматске размене знатно прошири аутоматска размена постаје неефикасна и јављају се проблеми у поступку администрирања добијеним информацијама посебно у земљама у развоју. Али нити ОЕЦД ни ЕУ не ограничавају аутоматску размену и стално проширују њену примену.

Радна група за аутоматску размену информација Глобалног форума о транспарентности и размени информација израдила је анкету за лакше утврђивање шта треба земљама да би примениле нови стандард о аутоматској размени информација са финансијских рачуна. Анкета је спроведена касније и није имала утицај на израду стандарда о аутоматској размени. Са друге стране, резултати анкете нису још објављени и поред коментара представника ОЕЦД и Глобалног форума да земље у развоју немају капацитет и нису заинтересоване за ефикасну примену аутоматске размене.

Једно истраживање Мреже за пореску правду потврђује да су земље у развоју свесне потенцијалне користи и заинтересоване су за аутоматску размену. То је супротно тврдњама ОЕЦД. Ипак, овакав став ОЕЦД је разумљив када знамо да велики део нелегалног капитала је пренесен из земаља у развоју у чланице ОЕЦД које имају штетне пореске режиме (Швајцарска, Луксембург, Велика Британија, Холандија). Због тога није изненађење што ОЕЦД сматра да земље у развоју немају потребу за аутоматском разменом информација.

Развијене земље већ имају развијене рачунарске системе и административни капацитет и немају велике додатне трошкове да би испуниле потребне услове за примену аутоматске размене. Са друге стране, земље у развоју треба да унапреде своје домаће базе пореских обвезника и рачунарске системе, а то изазива додатне трошкове које многе земље у развоју не могу платити. Међународна заједница не узима у обзир овакво стање и даље форсира развој аутоматске размене информација по реципрочним условима. Јасно је да земље у развоју морају уложити више да би спровеле аутоматску размену информација, али имају ограничену могућност да искористе добијене информације користећи аутоматску размену. Друга посебна хипотеза је потврђена.

У емпиријском делу рада, обавили смо студију случаја „Узајамне правне помоћи у пореским стварима у Републици Македонији“. На основу истраживања, поставили смо неколико хипотеза.

Прва посебна хипотеза гласи да је регулатива узајамне правне помоћи у пореским стварима у Републици Македонији у сагласности са међународно-прихваћеним стандардима ОЕЦД у овој области.

ОЕЦД је утврдила да размена информација на захтев не треба да буде ограничена на резиденте уговорних страна и треба да обухвата предвидиво значајне информације ради примене свих пореза земаља уговорница. Такође, уговорне стране требају размењивати информације са финансијских рачуна и информације о власништву пореских обвезника, али земље треба и да заштите пословне и професионалне тајне пореских обвезника и ограничења правних системима уговорних страна.

Македонија је склопила 47 пореских уговора и један споразум о размени информација (са Аргентином). Само два пореска уговора (са Аустријом и Швајцарском) не омогућују размену информација по стандардима ОЕЦД због тога што домаћи прописи обеју земаља гарантују тајност банкарских послова.

Мрежа пореских уговора Македоније обезбеђује пореску сарадњу са суседним земљама (Србија, Бугарска, Грчка и Албанија) и осталим највећим трговачким партнерима (Немачка, Русија, Италија, Хрватска и Словенија). Јасно је да Македонија не склапа пореске споразуме са економски небитним земљама него са земљама са којима има најближе везе.

Порески уговори су израђени по Моделу конвенције ОЕЦД, али Македонија није сваки пут користила најновију верзију Модела конвенције када је склапала пореске уговоре. Због тога постоје разлике у одредбама о размени информација у одређеним споразумима.

Само порески споразуми са Белгијом, Естонијом, Ирском, Великом Британијом, Молдавијом, Мароком, Норвешком и споразум са Аргентином прописују размену „предвидиво значајних“ информација. Сви остали порески споразуми садрже правила о размени „потребних“ информација.

Већина македонских пореских уговора дозвољавају размену информација о свим лицима (резидентима и нерезидентима). Само порески уговори са Шведском, Италијом, Кувајтом, Бугарском, Пољском, Катаром, Русијом, Швајцарском, Турском и

Украјином ограничавају персонални обухват размене информација и обезбеђују само размену информација о резидентима. Персонални обухват ових уговора није у сагласности са стандардима ОЕЦД. Ипак, могућа је размена информација о нерезидентима по овим споразумима. Порески споразуми који имају ограничени персонални обухват најчешће прописују размену информација ради примене пореског споразума и домаћих прописа који регулишу порезе обухваћене пореским споразумом. Домаћи порески прописи се примењују на резиденте и нерезиденте и због тога порески органи могу размењивати и информације о нерезидентима и поред изостанка изричите одредбе о томе.

20 пореских уговора обезбеђују размену информација о свим порезима које уводе земље уговорнице, а 27 пореских споразума и споразум о размени информација са Аргентином прописују размену информација ради примене пореских споразума и домаћих прописа земаља уговорница који регулишу порезе обухваћене пореским уговором.

Ни један уговор закључен пре 2005. године не садржи правила о размени информација са финансијских рачуна пореских обвезника нити правила о размени информација без постојања домаћег интереса. Интересантна је чињеница да Македонија и након измене Модела конвенције ОЕЦД 2005. године је продужила да склапа пореске уговоре без оваквих правила.

Македонски органи су изјавили да изостанак одредби израђених по члану 26. ставова 4. и 5. Модела конвенције ОЕЦД не значи да они не би размењивали информације са финансијских рачуна или у случајевима када не постоји домаћи интерес. У македонском правном систему не постоје препреке које би спречиле размену информација у таквим случајевима, али неопходно је да и друга земља уговорница дозвољава размену информација када не постоји домаћи интерес или размену информација са финансијских рачуна. У таквим случајевима, земље би размењивале информације на основу реципроцитета.

Порески обвезници у Македонији имају права прописана међународним инструментима и домаћим прописима. Све одредбе о размени информација у македонским инструментима о узајамној правној помоћи садрже правила о поверљивости размењених информација. Такође, сви македонски инструменти о узајамној правној помоћи не дозвољавају размену информација када би то довело до

откривања пословних, трговачких или професионалних тајни или кршења друштвеног поретка.

Сви македонски инструменти о узајамној правној помоћи дозвољавају размену информација и у управним пореским стварима и у кривичним пореским стварима. Управа за јавне приходе примењује различите поступке у зависности од природе размене информација. Ако су захтеване информације у кривичним пореским стварима Управа за јавне приходе тражи помоћ од стране Финансијске полиције.

Прва посебна хипотеза је потврђена. Македонски инструменти о узајамној правној помоћи испуњавају међународне стандарде за размену информација. То потврђују и оба позитивна извештаја Глобалног форума о размени информација у пореским стварима која оцењују Македонију као земљу која поштује стандарде ОЕЦД о размени информација у великој мери.

Друга посебна хипотеза, да Република Македонија има потребу за додатним развојем правне регулативе узајамне правне помоћи како би пратила инструменте ЕУ и ОЕЦД је потврђена у нашем раду.

Размена информација на захтев је основна и најчешћа мера у македонским инструментима о узајамној правној помоћи. Порески уговори са Индијом, Мароком, Холандијом и Косовом садрже и одредбу о наплати пореза друге земље уговорнице. Уговор са Индијом садржи и одредбу о присуству страних пореских службеника у другој земљи уговорнице. Споразум о размени информација са Аргентином, осим размене информација, омогућује и активно и пасивно присуство страних пореских службеника на територији друге земље уговорнице.

Сви инструменти су билатерални уговори, осим Мултилатералног споразума о сарадњи и узајамној правној помоћи у пореским стварима са пореским органима Босне и Херцеговине, Бугарске, Црне Горе и Србије. Мултилатерални споразум прописује размену информација на захтев, спонтану размену, обавештавање пореских обвезника о актима друге земље и присуство страних пореских службеника. Овај споразум омогућује највиши степен пореске сарадње са другим земљама, али нема правну снагу и има ограничени легитимитет. Он је управни уговор који су закључили представници пореских органа.

Истраживање које смо спровели показује да Управа за јавне приходе користи само размену информација на захтев. Управа за јавне приходе може размењивати информације и без међународног инструмента. Закон о пореском поступку прописује

узајамну правну помоћ ако су испуњени одређени услови, али ова одредба нема велики значај.

Македонија треба да развија узајамну правну помоћ у пореским стварима. На почетку, неопходно је Македонија да потпише Мултилатералну конвенцију. Ова конвенција је основни глобални инструмент о узајамној правној помоћи и регулише све основне мере узајамне правне помоћи. Након тога, Македонија као земља која хоће да буде чланица ЕУ, треба полако да прилагођава своје националне прописе правилима ЕУ о узајамној правној помоћи која су директно примењива након пријема земље у ЕУ. Важећи инструменти ЕУ о узајамној правној помоћи регулишу аутоматску размену информација, проширену спонтану размену информација, симултане контроле, присуство пореских службеника у другој земљи чланици и размену информација на захтев у кратким роковима. Ове мере би могле озбиљно да оптерете Управу за јавне приходе ако она не прилагоди своје пословање пре него Македонија постане чланица ЕУ.

Сарадња Управе за јавне приходе са пореским органима из земаља са којима Македонија има снажне економске везе мора бити проширена. Једно од потенцијалних решења је склапање протокола постојећих пореских споразума и усвајање одредаба о наплати пореза друге земље уговорнице, а у неким случајевима, доношење правила о присуству пореских службеника у другој земљи уговорници. У времену када порески обвезници лакше обављају прекограничне трансакције, неопходно је проширивање инструментаријума узајамне правне помоћи у пореским стварима.

Македонске банке самостално су приступиле FATCA без билатералног споразума између Македоније и САД. Положај македонских финансијских институција ће бити побољшан ако Македонија склопи FATCA споразум са САД. Мултилатерална узајамна правна помоћ и аутоматска размена информација постају светски стандард. Македонија још није прихватила ниједну од ових новина.

Друга посебна хипотеза је потврђена. Мишљења смо да Македонија није довољно пажње посветила узајамној правној помоћи и треба да прошири међународну пореску сарадњу у сагласности са трендовима које су промовисали ОЕЦД и ЕУ.

Одговор на *трећу посебну хипотезу*, да примена узајамне правне помоћи у пореским стварима у Републици Македонији током година постаје ефикаснија, добили смо из анализираних података у студији случаја. Управа за јавне приходе је била подвргнута великим реформама у задњих десет година и променио се начин њеног

пословања. Желели смо да утврдимо да ли је Управа за јавне приходе побољшала своје пословање у области узајамне правне помоћи. Ово смо анализирали користећи податке о времену одговарања на примљене захтеве за размену информација.

Управа за јавне приходе је била најефикаснија 2006. године када је просечни период одговарања на захтеве био један месец (у тој години су примљена само два захтева), а најспорија је била 2008. године када је просечни период био 11 месеци (укупно 4 примљена захтева). Међутим, од 2010. године постоји стабилна тенденција скраћивања просечног времена одговарања на примљене захтеве. Просечно време одговарања на захтеве је 2010. године било 6,8 месеци, 2011. године је 6,7 месеци, 2012. године је 5,6 месеци и 2013. године је 2,75 месеца. Просечно време одговарања на захтеве 2013. године је мање од 3 месеца што је у оквиру утврђених стандарда ОЕЦД и нових оперативних смерница Управе за јавне приходе.

Ефикасност Управе за јавне приходе у извршењу размене информација није прецизна варијабла. Вредност ове варијабле зависи од карактера примљених захтеваних информација. И порески службеници су објаснили да у свим случајевима када је на захтев одговорено у краћем периоду од 90 дана, информације су биле у власништву Управе за јавне приходе, а најчешће када је период одговарања на захтеве дужи од 90 дана, Управа за јавне приходе је спровела пореску истрагу због потврде или прикупљања тражених информација. У захтевима на које је одговорено у периоду дужем од годину дана тражене су информације које је морала обезбедити Финансијска полиција.

У анализираном периоду, 2006-2013. године. Управа за јавне приходе је примила 58 захтева, а одговорила је на 56 захтева. Два захтева на које није одговорено су примљени 2013. године. На 21 захтев (37,5% примљених захтева) је одговорено у року до 90 дана након пријема, на 17 захтева (30,36% примљених захтева) је одговорено у року до 180 дана, на 12 захтева (21, 43% примљених захтева) је одговорено у року од годину дана, а само на 6 захтева (10,7% примљених захтева) је одговорено након годину дана. Време одговарања на захтеве Управе за јавне приходе је врло добро чак и у поређењу са неким развијеним земљама које смо анализирали у раду (Немачка, Италија, Јапан).

Трећа посебна хипотеза је потврђена. Управа за јавне приходе је ефикасна у поступку размене информација и током времена постаје све ефикаснија.

Задња посебна хипотеза гласи да Република Македонија, као мала земља у развоју са ниским порезима, прима више захтева за размену пореских информација него што тражи пореске информације од других земаља.

Доминантна стратегија Македоније за економски развој је привлачење страних инвестиција. Основни механизам Македоније за привлачење страних инвестиција су пореске повластице. Страни инвеститори који инвестирају у Македонију добијају 10 година ослобођења од пореза на добит и пореза на доходак. Опште стопе пореза на доходак и пореза на добит су 10%. Сматрали смо да ако страни резиденти инвестирају у Македонији очекивано је да страни порески органи захтевају информације од Управе за јавне приходе у неким случајевима због утврђења пореза у резидентној земљи инвеститора. У теорији међународног пореског права, потврђено је да су земље са ниским порезима најчешће нето извозници информација.

Одлучили смо да тестирамо ову хипотезу у нашем раду. У периоду 2006-2013. године, Македонија је примила 58 захтева за информацијама, а одговорила је на 56 захтева. Само на 2 захтева која су примљени 2013. године није одговорено. Са друге стране, у истом периоду, Македонија је послала 138 захтева за размену информација али добила је одговор само на 113 захтева. Чињеница да је Македонија послала два пута више захтева другим земљама него што је примила захтеве од њих негира тврдњу да земље са ниским порезима су нето извозници информација у пореским стварима.

Овакво стање показује да земље у развоју могу имати велику корист од узајамне правне помоћи у пореским стварима, али узајамна правна помоћ није прилагођена њиховим интересима. У крајњем случају, земље од које мале земље у развоју траже информације могу да не одговоре на примљене захтеве и тако да заштите стране инвеститоре. То потврђује и студија случаја – да на 18% захтева (25 захтева) које је послала Македонија у периоду 2006-2013. године није одговорено.

Одговор на четврту посебну хипотезу је негативан. Македонија шаље другим земљама више захтева за информацијама, него што прима захтеве за разменом информација.

Узајамна правна помоћ у пореским стварима је порески институт који захтева регулисање додатних питања. Примарни циљ узајамне правне помоћи је ефикасност наплате пореза. Актуелни режим узајамне правне помоћи је фокусиран на наплату пореза и примену принципа резидентства и нема у виду социјалне, политичке и друге ефекте које изазива узајамна правна помоћ. Овакво стање је најлакше уочљиво када

анализирамо права пореских обвезника у поступку узајамне правне помоћи. Међународни инструменти уопште не обезбеђују никаква процедурална права (право на обавештавање, право на консултације и право на интервенцију) пореским обвезницима. Постоје ситуације када је Глобални форум отворено препоручио неким земљама (Аустрији, Холандији, Португалији и Швајцарској) да ограниче права пореских обвезника ради ефикасније примене узајамне правне помоћи. Земље најчешће прихватају препоруке Глобалног форума и смањују права пореских обвезника.

Аутоматска размена информација представља развој узајамне правне помоћи у истом смеру – ка већој ефикасности опорезивања. Аутоматска размена информација изазива опасност од претераног откривања података о личном и професионалном животу пореских обвезника пореским органима. Неки теоретичари одавно су то приметили и сматрају да крајњи циљ наведених напора јесте потпуна контрола свих трансакцијских и финансијских токова физичких и правних лица, уз укидање демократских слобода и права. Највећи губитници у овом процесу су физичка и правна лица.

Аутоматска размена информација има једну системску слабост. Она је скупа мера која брзо не обезбеђује наплату додатних пореза. Због тога, земље треба да размењују аутоматским путем само одређене категорије података. Али то није случај. Развијене земље и међународне организације форсирају проширење категорија прихода о којима се аутоматски размењују информације. Ово може да има и скривени циљ – пореску хармонизацију. Што више података се размењује користећи аутоматску размену, расте потреба за усклађивањем пореза у различитим земаља како би земље лакше користиле добијене информације.

ЕУ, ОЕЦД, УН и земље са високим пореским оптерећењем дуго покушавају да унапреде пореску хармонизацију и тиме спрече одлив капитала у јурисдикције без пореза или са ниским порезима. Узајамна правна помоћ се јавила као алтернатива пореској хармонизацији због чињенице да овај процес ограничава порески суверенитет земаља. Постоји могућност да узајамна правна помоћ буде прикривена хармонизација и крајњи резултат да остане исти. Ако међународна бирократија успе у својим плановима, владе би постале мање одговорне и смањиле би рад на економским реформама и заштити људских права. Пореска хармонизација онемогућава пореским обвезницима да искористе бољу пореску политику у иностранству и тако штити владе

од закона тржишне конкуренције што није решење актуелних проблема у глобалној економији.

Други проблем је чињеница да земље у развоју и порески рајеви треба да потроше велику суму новца да би испунили стандарде за примену узајамне правне помоћи, иако оне заузврат не добијају ни приближну вредност. Актуелни систем узајамне правне помоћи у пореским стварима функционише на терет земаља у развоју и пореских рајева. Потребно је решење за овај проблем. Једно од најбољих предложених решења је подела додатно наплаћених пореза између земље која је обезбедила информације и земље која је наплатила порез. Међутим, развијене земље немају интерес за изменом актуелног режима узајамне правне помоћи.

Сматрамо да узајамна правна помоћ у пореским стварима има велики потенцијал, али све док штити само интересе међународних организација и неколико развијених земаља, она нема капацитет да постане прави глобални механизам за побољшање наплате пореза и спречавање штетних пореских феномена. Ипак, постоје могућности за даљи развој узајамне правне помоћи. Идентификација проблема је први корак ка његовом решавању.

ЛИТЕРАТУРА

Књиге, монографије и уџбеници

Abebe, Hamrawit et al. "The United Nations' Role in International Tax Policy A Research and Policy Brief for the Use of the NGO Committee on Financing for Development." Milano School of International Affairs, 2012.

Ambrosanio, Maria Flavia, and Maria Serena Caroppo. "The Response of Tax Havens to Initiatives Against Harmful Tax Competition: Formal Statements and Concrete Policies." Quaderni Dell' Instituto Di Economia E Finanza. Milano: Universita' Catolica del Sacro Cuore, 2004.

Анђелковић, Милева и Драган Јовашевић. *Избегавање плаћање пореза*. Ниш: Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 2006.

Auerbach, Alan J, James R Hines, and Joel Slemrod, eds. *Taxing Corporate Income in The 21st Century*. New York: Cambridge University Press, 2007.

Ballesteros, Jesús, Encarnación Fernández Ruiz-Gálvez, and Pedro Talavera, eds. *Globalization and Human Rights*. Dordrecht: Springer Netherlands, 2012.

Barber, Hoyt L. *Tax Havens Today: The Benefits and Pitfalls of Banking and Investing Offshore*. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons, 2007.

Branco, Manuel Couret. *Economics versus Human Rights*. New York: Routledge, 2009.

Broe, Luc De. *International Tax Planning and Prevention of Abuse under Domestic Tax Law, Tax Treaties & EC-Law*. Katholieke Universiteit Leuven, 2007.

Brown, Karen B., ed. *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*. Dordrecht: Springer Netherlands, 2012.

Calich, Isabel. "The Impact of Globalisation on the Position of Developing Countries in the International Tax System." PhD Dissertation, London School of Economics, 2011.

Devos, Ken. *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*. Dordrecht: Springer Netherlands, 2014.

De Wulf, Olivier. "A Critical Examination of the International Regulation of Offshore Financial Centres." LLM Dissertation, University of Aberdeen School of Law, 2012. Доступно на: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2192632

Димитријевић, Марина. *Правни положај пореских обвезника*. Ниш: Студентски културни центар, 2012.

D'Souza, Jayesh. *Terrorist Financing, Money Laundering and Tax Evasion*. Boca Raton, FL: Taylor and Francis Group, 2012.

Dubin, Jeffrey A. *The Causes and Consequences of Income Tax Noncompliance*. New York, NY: Springer New York, 2012.

Díaz-Berrio, Escario and . “The Fight against Tax Havens and Tax Evasion Progress since the London G20 Summit and the Challenges Ahead.” Madrid: Fundación Alternativas, 2011. Доступно на: http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/opex_documentos_archivos/e6bf4cec9006abb8c528869ce93e9e2.pdf

Feige, Edgar L, ed. *The Underground Economies: Tax Evasion and Information Disortion*. New York: Cambridge Univesity Press, 1989.

Forsythe, David P. *Human Rights in International Relations*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

Freedman, Judith, ed. *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, 2008.

Giovannini, Alberto, R. Glenn Hubbard, and Joel Slemrod, eds. *Studies in International Taxation*. Chicago: University of Chicago Press, 1993.

Hudackova, Silvia. “Tax Havens Regulation: Policy Paradox on the International Level?”, LLM thesis. CEU Department of Political Science, 2013.

Kelemen, R. Daniel. *Eurolegalism The Transformation of Law and Regulation in the European Union*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 2011.

King, Elizabeth. *Transfer Pricing and Corporate Taxation*. New York, NY: Springer, 2009.

Lang, Michael, Pasquale Pistone, Joseph Schuch, and Claus Staringer, eds. *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge and New York: Cambridge University Press, 2012.

McGee, Robert W., ed. *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies*. Boston, MA: Springer US, 2008.

Oberson, Xavier. *International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2015.

OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. OECD Publishing, 2014.

OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD, 2010.

Palan, Ronen, Richard Murphy, and Christian Chavagneux. *Tax Havens: How Globalization Really Works*. New York: Cornell University Press, 2010.

Purje, Henri, Matti Ylönen and Pasi Nokelainen. “*Illegal Capital Flight from Developing Countries*.” Service Centre for Development Cooperation, 2010.

- Terra, Ben J. and P.J. Wattel. *European Tax Law* 4th ed. Kluwer Law International, 2004.
- Schön, Wolfgang, ed. *Tax and Corporate Governance*. Vol. 3. MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law. Berlin: Springer, 2008.
- Schön, Wolfgang, and Kai A. Konrad, eds. *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*. Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg, 2012.
- Schreiber, Ulrich. *International Company Taxation*. Springer Texts in Business and Economics. Berlin: Springer, 2013.
- Shaviro, Daniel N. *Corporate Tax Shelters in a Global Economy: Why They Are a Problem and What We Can Do about It*. Washington, D.C.: American Enterprise Institute for Public Policy Research, 2004. Доступно на: https://www.aei.org/wp-content/uploads/2011/10/20041122_book800text.pdf
- Teather, Richard. *The Benefits of Tax Competition*. London: Institute of Economic Affairs, 2005.
- The Project Group. *Guidelines for Inter-Nordic Simultaneous Audits*. OECD, 2006.
- Tax Justice Network. “Closing the Floodgates: Collecting Tax to Pay for Development.” Tax Justice Network, 2007. Доступно на: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Closing_the_Floodgates_-_1-FEB-2007.pdf
- Trepelkov, Aleksandar, Harry Tonino, and Dominika Halka, eds. *Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*. New York: United Nations, 2013.
- Weiner, Joann Martens. *Company Tax Reform in the European Union Guidance from the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU*. New York, NY: Springer, 2005.

Чланци и поглавља у књигама

- Addison, Timothy V. “Shooting Blanks: The War on Tax Havens.” *Indiana Journal of Global Legal Studies* 16, no. 2 (2009): 703–27.
- Ainsworth, Richard. “Black Swans: Recapitulative Statements/VIES (VAT) & Use Tax Reciprocity (RST).” *Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper*, no. 12–10 (2012): 1–24.
- Almeida, Aloisio. “TAX HAVENS: An Analysis of the OECD Work with Policy Recommendations.” *Ford School of Public Policy*, 2004, 1–24.
- Alm, James. “Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies.” *International Tax and Public Finance* 19, no. 1 (2012): 54–77.

Andjelkovic, Mileva. "Fundamentalna prava obveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima." *Strani pravni život*, no. 3/2008 (2008): 163–78.

Анђелковић, Милева. „Међународно пореско планирање – могућности и ограничења у савременим условима“. *Право и привреда*. vol. 48, Нови Сад: No. 7-9: 590-602.

Анђелковић, Милева. "Право обвезника на поверљивост и тајност у међународној размени пореских информација." *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 68 (2014): 739–52.

Azam, R. "Global Taxation of Cross-border E-commerce Income." *Virginia Tax Review*, vol.31, No.6, (2012): 639-93.

Baker, Philip, and Pasquale Pistone. "General Report." In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. vol. 100b. Basel: IFA, 2015:17–99.

Baker, Philip et al. International Assistance in the Collection of Taxes. *Bulletin for International Taxation*, No. April/May 2011 (2011): 281-87.

Bal, Aleksandra. Extraterritorial Enforcement of Tax Claims. *Bulletin for International Taxation*, No. October 2011 (2011): 598-602.

Barrios, Salvador, Harry Huizinga, Luc Laeven, and Gaetan Nicodeme. "International Taxation and Multinational Firm Location Decisions." *CESIFO WORKING PAPER*, no. 2503 (2008): 1–46.

Bilicka, Katarzyna, and Clemens Fuest. "With Which Countries Do Tax Havens Share Information?" *International Tax and Public Finance* 21, no. 2 (2014): 175–97.

Cavelti, Luzius U. "Automatic Information Exchange Versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation." *World Tax Journal*, no. June 2013 (2013): 172–214.

Christensen, John. "The Long and Winding Road: Tackling Capital Flight and Tax Evasion." In *TNI Conference on Money Laundering, Tax Evasion and Capital Flight*, Amsterdam: Tax Justice Network, 2007: 1–22.

Christensen, John. "The Looting Continues: Tax Havens and Corruption." *Critical Perspectives on International Business* 7, no. 2 (2011): 177–96.

Christensen, John. "The Spectre of Tax Havens: Secrecy, Global Crisis and Poverty." Vienna: Tax Justice Network, 2009. Доступно на: http://www.globaleverantwortung.at/images/doku/christensen_spectreoftaxhavens_15apr_2009.pdf

Dagan, Tsilly. "The Costs of International Tax Cooperation." Public Law and Legal Theory. *Working Paper no. 1-03*. Bar-Ilan University, Faculty of Law, 2002. Доступно на: http://www.biu.ac.il/law/unger/working_papers/1-03.pdf

Cnossen, Sijbren. "VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience", *Tax Law Review*, Vol. 63 (2010): 583-622.

Cockfield, Arthur J. "Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights." *UBC Law Review* 42, no. 2 (2010): 419-73.

Cockfield, Arthur J. "The Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through National Responses to E-Commerce Tax Challenges." *Yale Journal of Law & Technology*, no. Spring (2006): 136-87.

Colombatto, Enrico. "An Alternative to the Laffer Curve: Theory and Consequences." *The Review of Austrian Economics*, 2013, 1-18.

Conference Report. "Tax Governance: The Future Role of Tax Administrations in a Networking Society." *INTERTAX* 41, no. 4 (2013): 264-71.

Цвјетковић, Цвјетана. "Права пореских обвезника у поступку размене информација." *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 46, no. 2 (2012): 455-70.

Цвјетковић, Цвјетана. "Размена информација у области непосредног опорезивања у праву Европске уније и пракси Европског суда правде." *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, no. 3 (2014): 351-64.

Dean, Steven A. "The Incomplete Global Market for Tax Information." *Boston College Law School* 49, no. 1 (2008): 1-68.

Dietsch, Peter, and Thomas Rixen. "Justice and International Tax Competition." *Canadian Political Science Association*, 2010, 1-20.

Doherty, Raymond. "UK/Swiss tax deal flops." *Economia*, 23 January 2014. Доступно на: <http://economia.icaew.com/news/january-2014/swiss-tax-agreement-flops#sthash.GuMo68UG.dpuf>

Dourado, Ana Paula. "Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies." *RSCAS 2013/11 Robert Schuman Centre for Advanced Studies Global Governance Programme-37*, 2013, 1-18.

Englisch, Joachim, and Anzhela Yevgenyeva. "The 'Upgraded' Strategy Against Harmful Tax Practices Under the BEPS Action Plan." *British Tax Review*, no. No. 5 (2013): 620-37.

Fiechter, Jean-Rodolphe W. "Exchange of Tax Information: The End of Banking Secrecy in Switzerland and Singapore?" *International Tax Journal* 36, no. November-December 2010 (n.d.): 45-76.

Fuest, Clemens et al. "Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform." *ZEW Discussion Papers No. 13-044*, 2013. Доступно на: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13044.pdf>

- Garst, Brian. "Making Sense of BEPS: The Latest OECD Assault on Tax Competition," 2015. Доступно на: <http://freedomandprosperity.org/2015/publications/making-sense-of-beps/>
- Goodmund, Tania. "Is International Tax Competition a Good Thing?" *Australian Tax Forum*, no. 21 (2006): 547–72.
- Grinberg, Itai. "Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA Open the Door?" *Georgetown Law Faculty Publication*, Public Law Research Paper, no. 13–031 (2013): 1–62.
- Grinberg, Itai. "The Battle Over Taxing Offshore Accounts." *UCLA Law Review*, no. 304 (2012): 306–83.
- Heiberg, Joanna. "FATCA: Toward a Multilateral Automatic Information Reporting Regime." *Wash. & Lee Law Review* 69, no. 3 (2012): 1685–1713.
- Hemmelgarn, Thomas, and Gaëtan Nicodème. "Tax-Co-Ordination in Europe: Assessing the First Years of the EU-Savings Taxation Directive." *CESifo Working Paper*, no. 2675 (2009): 2–32.
- Holzinger, K. "Tax Competition and Tax Co-Operation in the EU: The Case of Savings Taxation." *Rationality and Society* 17, no. 4 (2005): 475–510.
- Horner, Frances M. "Fighting for Balance, Not Harmony." *International Tax Review* 11 (2000): 11.
- Jensen, Niels. "How to Kill the Scapegoat: Addressing Offshore Tax Evasion with a Special View to Switzerland." *Vanderbilt Law Review* 63, no. 6 (2010): 1823–59.
- Jogarajan, Sunita, and Miranda Stewart. "Harmful Tax Competition Defeat or Victory?" *University of Melbourne Legal Studies Research Paper*, no. 272 (2007): 3–17.
- Johannesen, Niels, and Gabriel Zucman. "The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown." *American Economic Journal: Economic Policy* 6, no. 1 (2014): 65–91.
- Kammas, Pantelis. "Strategic Fiscal Interaction among OECD Countries." *Public Choice* 147, no. 3–4 (2011): 459–80.
- Kaye, Tracy A. "Innovations in the War on Tax Evasion." *BYU Law Review*, 2014: 363–414.
- Keen, Michael, and Jenny E. Ligthart. "Incentives and Information Exchange in International Taxation." *International Tax and Public Finance* 13, no. 2–3 (2006): 163–80.
- Keen, Michael, and Jenny E. Ligthart. "Information Sharing and International Taxation: A Primer." *International Tax and Public Finance* 13, no. 1 (2006): 81–110.

Keen, Michael, and Johanna Elisabeth Lighthart. "Incentives and Information Exchange in International Taxation." Tilburg University, 2004.

Knobel, Andres, and Markus Meinzer. "Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption." Tax Justice Network, 2014. Доступно на: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/AIE-An-opportunity-for-developing-countries.pdf>

Kudrle, Robert Thomas. "Did Blacklisting Hurt the Tax Havens?" *Journal of Money Laundering Control* 12, no. 1 (2009): 33–49.

Lampreave, Patricia. "Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union." *Bulletin for International Taxation* 65, no. 6 (2011): 1–18.

Lang, Michael. "„Aggressive Steuerplanung“ (Aggressive Tax Planning)." *Steuer Und Wirtschaft International Tax and Business Reviews*, no. 2 (2013): 62–68.

Lang, Michael. "The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance." *European Taxation*, no. May (2012): 199–202.

Leikvang, Hedda. "Piercing the Veil of Secrecy: Securing Effective Exchange of Information to Remedy the Harmful Effects of Tax Havens." *Vanderbilt Journal of Transnational Law* 45 (2012): 293–342.

Lesage, Dries, and David McNair. "International Cooperation against Tax Havens: Still a Long Way to Go." *Global Social Policy* 11, no. 1 (2011): 9–12.

McCracken, Sara K. "Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the 'Exchange-of-Information Age.'" *Canadian Tax Journal* 50, no. 6 (2002): 1869–1912.

McLaren, John. "The OECD's 'Harmful Tax Competition' Project: Is It International Tax Law?" *Australian Tax Forum*, no. 24 (2009): 421–54.

Mercuri, Enrico. "Arguments for an International Tax Base." *Revenue Law Journal* 22, no. 1 (2013): 1–19.

Mitchell, Daniel J. "The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization." Adam Smith Institute, 2009. Доступно на: <http://www.adamsmith.org/sites/default/files/images/stories/tax-competition.pdf>

Morriss, Andrew P., and Lotta Moberg. "Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against 'Harmful Tax Competition.'" *Columbia Journal of Tax Law* 4, no. 1 (2012): 1–64.

Morse, Susan C. "Tax Compliance and Norm Formation Under High-Penalty Regimes." *Connecticut Law Review* 44, no. 3 (2012): 675–736.

Mulligan, Ray. "Exchange of Information under the OECD and US Model Tax Treaties." *Loy. LA Int'l & Comp. LJ* 5 (1982): 129–42.

Murphy, Richard. “Fiscal Paradise or Tax on Development.” Tax Justice Network, 2005. Доступно на: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Fiscal_paradise.pdf

Murphy, Richard. “Investments for Development: Derailed to Tax Havens,” 2010. Доступно на: <https://www.kirkensnodhjelp.no/contentassets/c1403acd5da84d39a120090004899173/2010/investments-for-development.pdf>

Oberson, Xavier. “The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State.” *Bulletin for International Taxation*, No. January (2003): 14-17.

Owens, Jeffrey and Mary Bennett. OECD Model Tax Convention. OECD. доступно на: http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/2756/OECD_Model_Tax_Convention.html.

Owens, Jeffrey and Alessandra Sanelli. “The Role Of Tax Havens in a Changing Environment.” *Presentation at Tax Havens and Tax Competition*. Milan: Bocconi University, 2007). Доступно на: http://www.bus.umich.edu/otpr/papers/Owens_papers.pdf

Pankiv, Marta. “Tax Information Exchange Agreements (TIEAs).” In *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde Verlag, 2013.

Picciotto, Sol. “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Implications for Developing Countries.” Tax Justice Network, 2014. Доступно на: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-Briefing-BEPS-for-Developing-Countries-Feb-2014-v2.pdf>

Ring, Diana. “Backdoor Harmonization?: Implication of New Era of Tax Information Exchange (Preliminary Draft)”. University of Sydney. Доступно на: http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs_pdfs/conference_papers/Ring_A.pdf

Rixen, Thomas. “From Double Tax Avoidance to Tax Competition: Explaining the Institutional Trajectory of International Tax Governance.” *Review of International Political Economy* 18, no. 2 (May 2011): 197–227.

Rixen, T. and P. Schwarz, “How Effective is the European Union’s Savings Tax Directive? Evidence from Four EU Member States”, *Journal of Common Market Studies*, Vol. 50, No. 1, (2012): 151-168.

Seer, Roman. “Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters.” *EC Tax Review* 22, no. 2 (2013): 66–77.

Seer, Roman, and Isabel Gabert. “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements.” *Bulletin for International Taxation*, no. February (2011): 88–98.

Simser, Jeffrey. “Tax Evasion and Avoidance Typologies.” *Journal of Money Laundering Control* 11, no. 2 (2008): 123–34.

Spies, Karoline. “Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law.” *Intertax* 40, no. 10 (2012): 518–30.

Stewart, Miranda. “Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration.” *World Tax Journal* 4, no. 2 (2012): 151–79.

Tax Justice Network. “OECD’s Automatic Information Exchange Standard: A Watershed Moment for Fighting Offshore Tax Evasion?” Tax Justice Network, 2014. Доступно на: http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/TJN2014_OECD-AIE-Report.pdf

Tax Justice Network. “The UK-Swiss Tax Agreement: Doom to Fail,” 2011. Доступно на: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_1110_UK-Swiss_master.pdf

ThessISMUN. “Combating Transnational Tax Evasion; Measures on the Issue of “Tax Havens” around the Globe and the Surveillance of Offshore Cash Flows.” In *2nd Committee of the General Assembly*, Thessaloniki, Greece: University of Macedonia, 2013: 1–19. Доступно на: <http://thessismun.org/2013/wp-content/uploads/2012/11/2nd-B.pdf>

Todero, Anthony D. “The Stop Tax Haven Abuse Act: A Unilateral Solution to Multilateral Problem.” *Minnesota Journal of International Law* 19, no. 1 (2010): 241–74.

Traxler, Christian. “Voting over Taxes: The Case of Tax Evasion.” *Public Choice* 140, no. 1–2 (2009): 43–58.

Vording, Henk, and Koen Caminada. “Tax Co-Ordination: Crossing the Rubicon?” *DA Albregtse et Alia (ed.)*, “*Er Zal Geheven Worden*,” 2001, 335–45.

Winner, Hannes. “Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data.” *International Tax and Public Finance* 12, no. 5 (2005): 667–87.

Wise, Roger S., and Mary Burke Baker. “Next Phase of FATCA Guidance Arrives with Proposed Regulations and Announcement of Possible Intergovernmental Approach.” *Journal of Investment Compliance* 13, no. 2 (2012): 25–39.

Wouters, Jan, and Katrien Meuwissen. “Global Tax Governance: Work in Progress?” *Leuven Centre for Global Governance Studies Working Paper*, no. 59 (2011): 1–31.

Zagaris, Bruce. Exchange of Tax Information Policies at the Millenium: Balancing Enforcement with Due Process and International Human Rights. *Center for Freedom and Prosperity*, (2001): 1-21. Доступно на: <http://www.freedomandprosperity.org/zagaris2.pdf>

Национални извештаји и истраживања

Blank, Joshua D., and Ruth Mason. “United States National Report on Exchange of Information.” In *EATLP Congress 2014*, 1–24. Istanbul: EATLP, 2014.

Bowler-Smith, Mark, and Huigenia Ostik. “UK National Report,” 1–18. Istanbul: EATLP, 2014.

Code of Conduct Group. “Code of Conduct (Business Taxation).” Council of European Union, 1999.

Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. “Double Taxation and Tax Evasion.” Geneva: League of Nations, 1927.

Czakert, Ernst. “Germany.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b: 319–38. Copenhagen: IFA, 2013.

Diksic, Nick, and Jeffrey Shafer. “Canada.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b: 155–74. Copenhagen: IFA, 2013.

Dorigo, Stefano. “Italy.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b: 377–97. Copenhagen: IFA, 2013.

Erwin, Joseph M., and Fred F. Murray. “United States.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. vol. 98b: 779–800. Copenhagen: IFA, 2013.

Federal Department of Finance, Swiss Federal Tax Administration. “Guidance on the Agreements on Cooperation in the Area of Taxation with Other States and the Federal International Withholding Tax Act (IWTA) Levying of Final Withholding Tax and Voluntary Disclosure.” Federal Department of Finance, 2013. Доступно на: <https://www.estv.admin.ch/dam/.../Wegleitung-Zukunft-2013-e.pdf>

Feenstra, Anke, Hans Hertoghs, Marion Kors, and Marc van Elk. “Netherlands.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. vol. 100b: 577–98. Basel: IFA, 2015.

Gabet, Maite. “France.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b: 303–17. Copenhagen: IFA, 2013.

Gangemi, Bruno. “General Report.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 75b: 19-55. Amsterdam: IFA, 1990.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Annex 6: Statement of Outcomes: Berlin Global Forum Meeting*. OECD, 2014.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. “Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Countries Participation.” Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2014.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. “Tax Transparency 2014: Report on Progress.” OECD, 2014.

Haslehner, Werner. “Austria.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100b: 151–71. Basel: IFA, 2015.

Hay, Diane, and Kay Kimkana. “United Kingdom.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b: 757–78. Copenhagen: IFA, 2013.

Inami, Kuniyasu. “Japan.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b: 399–424. Copenhagen: IFA, 2013.

Jochum, Heike, and Till Meickmann. “National Report Germany,” 1–14. Istanbul: EATLP, 2014.

La Scala, Agostino Ennio, and Pietro Mastellone. “Italy National Report.” In *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, 1–15. Istanbul: EATLP, 2014.

Maitrot De la Motte, Alexandre. “National Report France.” In *EATLP Congress 2014*, 1–15. Istanbul: EATLP, 2014.

Maraia, Jean-Frédéric, and Pietro Sansonetti. “Switzerland.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b: 739–55. Copenhagen: IFA, 2013.

Matchekhin, Victor. “Russia.” In *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 98b: 655–66. Copenhagen: IFA, 2013.

Murphy, Richard. “Tax Havens Report.” Tax Research LLP, 2011. Доступно на: www.pcs.org.uk/taxhavens

Oberson, Xavier. “Cahiers de Droit Fiscal International General Report.” Volume vol. 98b. Exchange of Information and Cross-Border Cooperation. Rotterdam: IFA, 2013.

Oberson, Xavier. “Swiss Report.” In *EATLP Congress 2014*, 1–18. Istanbul: EATLP, 2014.

OECD Forum on Tax Administration. “Joint Audit Report,” OECD, 2010.

OECD and Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. “Keeping It Safe Joint OECD/Global Forum Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes.” Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OECD, 2012.

OECD, G20. “Fixing the Cracks in Tax: A Plan of Action.” Paris: OECD and G20, 2013.

OECD. “A Step Change in Tax Transparency.” Paris: OECD, 2013.

OECD. “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.” Paris: OECD Publishing, 2013.

OECD. “Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 1 on Exchange of Information on Request.” OECD, 2006.

OECD. “Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 2 on Spontaneous Exchange of Information.” 2006.

OECD. “Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 3 on Automatic (or Routine) Exchange of Information.” OECD, 2012.

OECD. “Manual of the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information.” OECD, 2006.

OECD. “Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection - General Module.” OECD, 2007.

OECD. “Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 9 on Joint Audits: The Forum on Tax Administration Joint Audits Participants Guide.” OECD, 2010.

OECD. “Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations.” OECD, 2006.

OECD. “Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Module 6 on Conducting Tax Examination Abroad.” OECD, 2006.

OECD. “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information COMMON REPORTING STANDARD.” OECD Publishing, 2014.

OECD. “The OECD’S Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report,” OECD Publishing, 2001.

OECD. “Towards Global Tax Cooperation - Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by The Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices.” OECD Publishing, 2000.

OECD. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, 2014.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Canada 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings.* OECD Publishing, 2013.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Cayman Islands 2013: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice.* OECD Publishing, 2013.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: France 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings.* OECD Publishing, 2013.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Germany 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings.* OECD Publishing, 2013.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Italy 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings.* OECD Publishing, 2013.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Japan 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings.* OECD Publishing, 2013.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Russian Federation 2014: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice.* OECD Publishing, 2014.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011 Phase 1: Legal and Regulatory Framework.* OECD Publishing, 2011.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2015: Supplementary Peer Review Report: Phase 1 Legal and Regulatory Framework.* OECD Publishing, 2015.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United States 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings.* OECD Publishing, 2013.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2011: Phase 1: Legal and Regulatory Framework.* OECD Publishing, 2011.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2014: Phase 2: Phase 2, Implementation of the Standard in Practice.* OECD Publishing, 2014.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Purposes Peer Reviews: United Kingdom 2013: Combined. Phase 1+ Phase 2, incorporating Phase 2 ratings.* OECD Publishing, 2013.

OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.* Paris: OECD, 1998.

OECD. OECD Secretary –General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. OECD: Washington, 2015.

Prats, Francisco Garcia. “Mutual Assistance in Collection of Tax Debts.” Geneva: Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth meeting, 2001.

Secretary-General. “Appointment of 25 members to the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.” United Nations, Economic and Social Council: Geneva, 2013.

Secretary-General. “Further Strengthening the Work of Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.” New York: United Nations, Economic and Social Committee, 2015.

Secretary-General. “Strengthening of institutional arrangements to promote international cooperation in tax matters, including the Committee of Experts on International

Cooperation in Tax Matters.” Document Number E/2011/76, New York: United Nations, Economic and Social Committee, 2011.

Seer, Roman and Isabel Gabert. „General report.“ In *Annual Congress of European Association of Tax Law Professors – Section B. Mutual assistance and information exchange*, 1-46. Santiago de Compostela, 2009.

Van der Maelen, Dirk. “Promoting an Appropriate Policy on Tax Havens.” Parliamentary Assembly, Council of Europe, 2012.

Vinnitskiy, D.V., and N.A. Sheveleva. “Russian National Report.” In *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, 1–13. Istanbul: EATLP, 2014.

OECD. *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, 2014.

Новински чланци

Balleny, Luke. “Developing countries not ready to join tax evasion crackdown – OECD.” Thomson Reuters Foundation, 2014. Доступно на: <http://www.trust.org/item/20140526065643-2fhq7/?source=quickview>

Karges, Martin. “How Fatca Will Affect Every Business Making Cross-Border Payment with The United States.” *World Wide Tax News*, August 2013.

“The OECD’s Action Plan to Reform International Tax.” *BDO International*, 2013, 32 edition.

Здружение на банкарство, Известување во врска со FATCA регулатива, *Стопанска комора на Македонија*, приступено 18.11.2015, <http://ttk.com.mk/?ItemID=2D24D3867D8C9D45B02C1C3521406F04>

Правни извори и акти меѓународних организација

Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation. Treaty Series No. 9, 2013. Доступно на: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/190652/TS_9.2013.SwissDoubleTax.ProtEoN.pdf

Commission Decision establishing certain implementing provisions for European Parliament and Council Decision No 888/98/EC establishing a programme of Community

action to improve the functioning of the indirect taxation systems of the internal market (Fiscalis programme). Official Journal of the European Communities, No. L 206.

Commission Implementing Regulation 1189/2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures. Official Journal of the European Union, No. L 302.

Commission Implementing Regulation 79/2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. Official Journal of the European Union, No. L 29.

Commission Implementing Regulation No 1156/2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation. Official Journal of the European Union, No. L 335.

Commission Implementing Regulation No 1353/2014 amending Implementing Regulation (EU) No 1156/2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation. Official Journal of the European Union, No. L 365.

Commission Recommendation 2012/772/EU of 6 December 2012 on aggressive tax planning. Official Journal of the European Union, No. L 338.

Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. *“Draft of a Bilateral Convention on Administrative Assistance in Matters of Taxation.”* Geneva: League of Nations, 1927.

Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. *“Draft Bilateral Convention on Judicial Assistance in Collection of Taxes.”* Geneva: League of Nations, 1927.

Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union. Official Journal of European Union, No. C 326.

Council Decision 2004/587/EC on the date of application of Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments. Official Journal of the European Union, No. L 257.

Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments. Official Journal of the European Union, No. L 157.

Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. Official Journal of the European Union, No. L 112.

Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures. Official Journal of the European Union, No. L 84.

Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. Official Journal of the European Union, No. L 64.

Council Directive 2011/16/EC on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. Official Journal of the European Union, No. L 64.

Council Directive 2014/107/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. Official Journal of the European Union, No. L 359.

Council Directive 2014/107/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. “*Annex I Reporting and Due Diligence Rules for Financial Account Information*”.

Council Directive 2014/48/EU amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments. Journal of the European Union, No. L 111.

Council Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and on agricultural levies and customs duties. Official Journal of the European Communities, No. L 73.

Council Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation. Official Journal of the European Communities, No. L 336.

Council Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products. Official Journal of the European Communities No. L 76.

Council of Europe, and OECD. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Paris: OECD and Council of Europe, 2011.

Council Regulation (EC) No 2073/2004 on administrative cooperation in the field of excise duties. Official Journal of the European Union, No. L 359.

Council Regulation (EU) No 389/2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) No 2073/2004. Official Journal of the European Union, No. L 121.

Council Regulation (EU, Euratom) No 1311/2013 of 2 December 2013 laying down the multiannual financial framework for the year 2014-2020. Official Journal of the European Union, No. L 347.

Council Regulation 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. Official Journal of the European Union, No. L 268.

Decision No 1482/2007/EC of the European Parliament and of the Council establishing a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal

market (Fiscalis 2013) and repealing Decision No 2235/2002/EC. Official Journal of the European Union, No. L 330.

Decision No 2235/2002/EC of the European Parliament and of the Council adopting a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis programme 2003-2007). Official Journal of the European Communities, No. L 341.

Decision No 888/98/EC of the European Parliament and of the Council establishing a programme of Community action to ameliorate the indirect taxation systems of the internal market (Fiscalis programme). Official Journal of the European Communities, No. L 126.

Directive 95/46/EC of European Parliament and of the Council on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data. Official Journal of European Communities, No. L 281.

Договор меѓу Владата на државата Катар и Владата на Република Македонија за одбегнување на двојното оданочување и за заштита на фискалната евазија по однос на даноците на доход. Службен весник на РМ, бр.103/2008.

Договор меѓу Владата на Обединетото Кралство на Велика Британија и Северна Ирска и Владата на Република Македонија за одбегнување на двојното оданочување и за заштита на фискалната евазија по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен Весник на РМ, бр. 47/2007.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Република Кина за одбегнување на двојното оданочување и за заштита на фискалната евазија по однос на даноците од доход. Службен Весник на РМ, бр. 49/97.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Советот на министри на Босна и Херцеговина за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен Весник на РМ, бр. 29/14.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Исламската Република Иран за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 7/2002.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Латвија за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискалната евазија по однос на данокот од доход и данокот од капитал. Службен весник на РМ, бр.47/2007.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Народна Република Кина за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос даноците за доход. Службен весник на РМ, бр. 47/97.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Република Белорусија за одбегнување на двојното оданочување и заштита од фискална евазија по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен Весник на РМ, бр. 96/2005.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Република Индија за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос на даноците на доход. Службен весник на РМ, број 131/14.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Социјалистичка Република Виетнам за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос на даноците на доход. Службен весник на РМ, бр. 63/15.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Финска за одбегнување на двојното оданочување по однос на даноците од доход. Службен весник на РМ, бр. 7/2000.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Кралството Шведска за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот од доход и данокот од капитал. Службен весник на РМ, бр. 21/98.

Договор меѓу Владата на Република Македонија и Сојузната Влада на Сојузна Република Југославија за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 8/97.

Договор меѓу Владата на Сојузна Република Германија и Македонската влада за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 86/2007.

Договор меѓу Македонската влада и Албанската влада за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал и за заштита на фискалната евазија. Службен Весник на РМ, бр. 16/98.

Договор меѓу Македонската Влада и Влада на Арапска Република Египет за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал и за заштита на фискалната евазија. Службен весник на РМ, бр. 7/2000.

Договор меѓу Македонската Влада и Влада на Република Италија за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал и за заштита на фискалната евазија. Службен весник на РМ, бр. 34/97.

Договор меѓу Македонската влада и Владата на Литванија за одбегнување на двојното оданочување за заштита на фискална евазија по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 103/2008.

Договор меѓу Македонската влада и Владата на Украина за одбегнување на двојното оданочување и за заштита на фискална евазија по однос на даноците од доход и на капитал. Службен весник на РМ, бр. 21/98.

Договор меѓу Македонската влада и Полската влада за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 17/97.

Договор меѓу Македонската влада и Француската влада за одбегнување на двојното оданочување и за заштита на фискална евазија по однос на данокот на доход и данокот на имот. Службен весник на РМ, бр. 23/99.

Договор меѓу Македонската влада и Шпанската влада за одбегнување на двојното оданочување и заштита од фискална евазија по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен Весник на РМ, бр. 96/2005.

Договор меѓу Република Македонија и Големото Војводство Луксембург за одбегнување на двојното оданочување и за заштита на фискална евазија по однос на даноците на доход и на капитал. Службен весник на РМ, бр. 139/12.

Договор меѓу Република Македонија и Државата Кувајт за одбегнување на двојното оданочување и за заштита на фискална евазија по однос на даноците на доход и на капитал. Службен весник на РМ, бр. 115/12.

Договор меѓу Република Македонија и Ирска за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос на даноците на доход. Службен весник на РМ, бр. 157/2008.

Договор меѓу Република Македонија и Кралството Мароко за одбегнување на двојното оданочување и за заштита на фискална евазија по однос на даноците на доход. Службен весник на РМ, бр. 123/10.

Договор меѓу Република Македонија и Кралството Норвешка за одбегнување на двојното оданочување и за заштита на фискална евазија по однос на даноците на доход. Службен весник на РМ, бр. 117/11.

Договор меѓу Република Македонија и Република Австрија за одбегнување на двојното оданочување за заштита на фискалната евазија по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен Весник на РМ, бр. 152/2007.

Договор меѓу Република Македонија и Република Естонија за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос на даноците од доход. Службен весник на РМ, бр. 55/2009.

Договор меѓу Република Македонија и Република Косово за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискалната евазија по однос на даноците на доход и на капитал. Службен весник на РМ, бр. 10/12.

Договор меѓу Република Македонија и Словачката Република за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос на даноците на доход и на капитал. Службен весник на РМ, бр. 19/10.

Договор меѓу Република Македонија и Чешката Република за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 7/2002.

Договор помеѓу Владата на Македонија и Владата на Унгарија за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос на данокот од доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 12/2002.

Договор помеѓу Република Македонија и Аргентинската Република за размена на информации за даночни прашања. Службен весник на РМ, бр. 150/13.

Договор помеѓу Република Македонија и Република Хрватска за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 17/95.

Договор помеѓу Република Македонија и Република Турција за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 45/95.

Договорот меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Кралството Саудиска Арабија за одбегнување на двојното оданочување по однос на даноците на доход и заштита од даночна евазија. Службен Весник на РМ, бр. 130/15.

Договорот меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Република Азербејџан за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос на даноците на доход и на капитал. Службен Весник на РМ, бр. 107/13.

Договорот меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Република Казахстан за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос на даноците на доход. Службен весник на РМ, бр. 154/12.

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of the provisions on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures in 2009-2010 COM(2012) 58 final. Brussels, 2012.

European Commission, *Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council Regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax*, COM(2014) 71 final. Brussels, 2014.

European Commission. Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation {SWD(2015) 60 final}. Brussels, 2015.

League of Nations, Fiscal Committee. *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*. No. C.88.M.88.1946.II.A, Geneva: League of Nations, 1946.

League of Nations. “*Double Taxation and Tax Evasion. Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations.*” F. 212. Geneva: League of Nations, 1925.

League of Nations. “*Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes.*” Mexico: League of Nations, 1943.

League of Nations. “*Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions.*” London: League of Nations, 1946.

OECD. “*2014 Update to the OECD Model Tax Convention.*” OECD Publishing, 2014.

OECD. “*Agreement on Exchange of Information on Tax Matters.*” OECD, 2002.

OECD. “*Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations.*” OECD, 1992.

OECD. “*Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005.*” Paris: OECD Publishing, 2005.

OECD. “*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information.*” OECD Publishing, 2014.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. [8. ed.]*, condensed version 2010. Paris: OECD, 2010.

OECD. OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. Paris: OECD, 1963.

OECD. Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary. Paris: OECD, 2012.

Opinion of the European Economic and Social Committee on the ‘Proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. ’COM(2013) 348 final — 2013/0188 (CNS)(2014/C 67/12)’, Official Journal of the European Union, No. C 67.

Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision No 1482/2007/EC. Official Journal of the European Union, No. L 347.

Спогодба меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Кралството Данска за одбегнување на двојното оданочување и за заштита на фискална евазија по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр.48/2000.

Спогодба меѓу Владата на Република Македонија и Владата на Руската Федерација за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот од доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 7/98.

Спогодба меѓу Владата на Република Молдова и Владата на Република Македонија за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискална евазија по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 130/2006.

Спогодба меѓу Македонската влада и Белгиската влада за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и капитал и заштита од фискална евазија. Службен Весник на РМ, бр. 157/10.

Спогодба меѓу Македонската влада и Бугарската влада за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен Весник на РМ, бр. 23/99.

Спогодба меѓу Македонската влада и Владата на Кралството Холандија за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискалната евазија по однос на данокот од доход и данокот на имот. Службен весник на РМ, бр. 13/99.

Спогодба меѓу Македонската влада и Швајцарскиот федерален совет за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр. 55/2000.

Спогодба меѓу Македонската владата и Романската влада за одбегнување на двојното оданочување и за заштита од фискалната евазија по однос на данокот од доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр.7/2002.

Спогодба меѓу Република Македонија и Република Словенија за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал. Службен весник на РМ, бр.31/98.

Споразум измеѓу Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Краљевине Белгије о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине. Службен лист СФРЈ, бр.11/81.

U.S. Department of the Treasury. *“Agreement between the Government of the United States of America and the Government of [FATCA Partner] to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA.”* Model 1A IGA Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC, 2014. Доступно на: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Reciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf>

U.S. Department of the Treasury. *“Agreement between the Government of the United States of America and the Government of [FATCA Partner] for Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA.”* Model 2 IGA, 2014. Доступно на: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

U.S. Department of the Treasury. *“Annex I, Due Diligence Obligations for Identifying and Reporting on U.S. Accounts and on Payments to Certain Nonparticipating Financial Institutions.”* 2014. Доступно на: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code Subtitle A (Income Taxes) Chapter 4 – Taxes to enforce Reporting on certain Foreign Accounts, section 1471-1474. Доступно на: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-A/chapter-4>

U.S. Treasury Department, “Joint Statement From the United States and Japan Regarding a Framework for Intergovernmental Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA and Improve International Tax Compliance.” 2012.

U.S. Treasury Department. “Joint Statement From the United States and Switzerland Regarding a Framework for Cooperation to Facilitate the Implementation of FATCA.” 2012.

U.S. Treasury Department. “Joint Statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom Regarding an Intergovernmental Approach to Improving International Tax Compliance and Implementing FATCA,” 2012.

United Nations. “*Charter of the United Nations.*” San Francisco: UN, 1945.

United Nations. “*Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.*” United Nations, 2001.

United Nations. “*Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.*” United Nations, 2011.

Закон за даночна постапка (срп. Закон о пореском поступку). Службен Весник на РМ, бр. 13/2006, 88/2008, 159/2008, 133/2009, 145/10, 171/10, 53/11, 39/12, 84/12, 187/13 и Одлуке Уставног суда, Службен Весник на РМ, бр. 145/2007, 21/2008 и 166/11.

Закон за заштита на лични податоци (срп. Закон о заштити личних података). Службен Весник на РМ, бр. 7/2005, 103/2008, 124/10, 135/11, 43/14 и 153/15.

Закон за општа управна постапка (срп. Закон о општем управном поступку). Службен Весник на РМ, бр. 38/2005, 110/2008 и 51/2011.

Закон за Управата за јавни приходи (срп. Закон о Управи за јавне приходе). Службеник Весник на РМ, бр. 43/14 и 61/15.

Законом о пореском поступку и пореској администрацији. Службени гласник РС, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14.

Случајеви Европског суда правде

Jiří Sabou (CZ). C-276/12. ECLI:EU:C:2013:678.

Skatteverket (S) v. A. C-101/05. OJ C 106. ECLI:EU:C:2007:804.

Haribo Österreichische Salinen. C-436/08 and C-437/08. ECLI:EU:C:2011:61.

Société Elisa (Lux) v. Dir. gén. des impôts (F). C-451/05. ECLI:EU:C:2007:594.

Turpeinen v. Uudenmaan verovirasto (Uusimaa Tax Office) (FIN). C-520/04. ECLI:EU:C:2006:703.

N. v. Insp. Belastingdienst/Grote Ondernemingen (NL). C-470/04. ECLI:EU:C:2006:525.

National Grid Indus BV (NL). C-371/10. ECLI:EU:C:2011:785.

van Hilten-van der Heijden v. Rijksbelastingdienst (NL). C-513/03.
ECLI:EU:C:2006:131.

Интернет странице

<http://finance.gov.mk/>

<http://ujp.gov.mk/>

<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions>

<http://eur-lex.europa.eu>

<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

БИОГРАФИЈА АУТОРА

Александар Јосимовски је рођен 11.04. 1987. године у Скопљу, Р. Македонија. Основно и средње образовање је завршио у Скопљу одличним успехом. У октобру 2005. године уписао је Правни факултет „Јустинијан Први“ у Скопљу, смер правне студије и дипломирао 10.07.2008. године са просечном оценом 9,12.

Новембра 2008. године уписао је мастер студије, смер Финансије и финансијско право. Мастер студије завршио је са просечном оценом 10 и одбранио магистарску тезу на тему „Фискални третман микро предузећа у Републици Македонији“ 05.10.2010. године.

У 2011. године, уписао је академске докторске студије права на Правном факултету у Нишу. Све испите је положио просечном оценом 9,67, а све обавезе прописане програмом докторских студија је испунио 12.11.2013. године одбраном другог семинарског рада.

Од почетка 2016. године, запослен је у адвокатском друштву из Скопља. У периоду од новембра 2009. године до септембра 2015. године је био ангажован на катедри Финансија и финансијског права на Правном факултету „Јустинијан Први“ у Скопљу као сарадник у настави и био је укључен у извршење наставног програма Финансијског права, Пореског права, Царинског права и Међународног пореског права. Објавио је десет чланака у домаћим и страним научним и стручним часописима.

Александар Јосимовски активно користи енглески и српски језик, служи се албанским језиком, а има основно познавање немачког језика.

ИЗЈАВА О АУТОРСТВУ

Изјављујем да је докторска дисертација, под насловом

УЗАЈАМНА ПРАВНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА

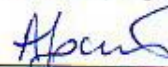
која је одбрањена на Правном факултету Универзитета у Нишу:

- резултат сопственог истраживачког рада;
- да ову дисертацију, ни у целини, нити у деловима, нисам пријављивао на другим факултетима, нити универзитетима;
- да нисам повредио ауторска права, нити злоупотребио интелектуалну својину других лица.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци, који су у вези са ауторством и добијањем академског звања доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада, и то у каталогу Библиотеке, Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Нишу, као и у публикацијама Универзитета у Нишу.

У Нишу, 03.02.2016.

Потпис аутора дисертације:



Александар Г. Јосимовски

**ИЗЈАВА О ИСТОВЕТНОСТИ ШТАМПАНОГ И ЕЛЕКТРОНСКОГ ОБЛИКА
ДОКТОРСКЕ ДИСЕРТАЦИЈЕ**

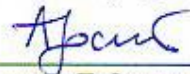
Наслов дисертације:

УЗАЈАМНА ПРАВНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА

Изјављујем да је електронски облик моје докторске дисертације, коју сам предао за уношење у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу, истоветан штампаном облику.

У Нишу, 03.02.2016.

Потпис аутора дисертације:



Александар Г. Јосимовски

ИЗЈАВА О КОРИШЋЕЊУ

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Никола Тесла“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу унесе моју докторску дисертацију, под насловом:

УЗАЈАМНА ПРАВНА ПОМОЋ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА

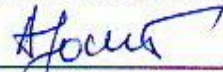
Дисертацију са свим прилозима предао сам у електронском облику, погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију, унету у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу, могу користити сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons), за коју сам се одлучио.

1. Ауторство (CC BY)
2. Ауторство – некомерцијално (CC BY-NC)
3. Ауторство – некомерцијално – без прераде (CC BY-NC-ND)
4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима (CC BY-NC-SA)
5. Ауторство – без прераде (CC BY-ND)
6. Ауторство – делити под истим условима (CC BY-SA)

У Нишу, 03.02.2016.

Потпис аутора дисертације:



Александар Г. Јосимовски