



УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ



Предмет: ЈАВНЕ ФИНАНСИЈЕ И ФИНАНСИЈСКО ПРАВО

Проф. др Марина Димитријевић, редовни професор

**ПРЕДАВАЊА
Презентација бр. 6**

Ефекти опорезивања

Порези изазивају комплексна дејства у привреди и друштву.

Ефекте опорезивања могуће је класификовати на различите начине:

- уколико се за критеријум поделе узме степен подударања са циљевима, разликују се **жељени, делимично жељени** и **непожељни ефекти**;
- с обзиром на то да убирање пореза утиче на понашање привредних субјеката и на односе основних макроекономских агрегата, могуће је разликовати **микро** и **макро ефекте опорезивања**;
- ако се посматрају „одбрамбене“ реакције пореских обвезника, деловање пореза се одвија почев од **сигналних дејстава пореза** преко **преваљивања пореза** до **пореске инциденце**, са даљом ланчаном реакцијом на целокупне тржишне односе – **дифузија**.

Сигнална дејства пореза

Прилагођавање потенцијалних обвезника измењеним пореским условима започиње још у периоду пре него што је и усвојен порески пропис.

Најава пореза се јавља овим субјектима као сигнални знак који им указује како се морају понашати да не би дошли под „удар“ пореза или бар да би га смањили на минимум.

Пореско планирање пружа могућност потенцијалном обвезнику да тако организује своју делатност да он уопште не стекне статус пореског обвезника или да пореску обавезу сведе на најмању могућу меру.

Сигнална дејства пореза претходе осталим ефектима опорезивања – евазији пореза и преваљивању пореза.

У фази сигналних дејстава пореза могуће је да правни субјекти, који би требало да буду погођени новом мером пореске политике, прибегавају разним формама правно допуштеног понашања чији је примарни циљ елиминисање или умањење пореске способности.

У том циљу, примера ради, потенцијални порески обвезник се може:

- одредити за онај супститут који се релативно блаже опорезује или је неопорезован;
- одредити за такав облик улагања капитала (друштво лица или друштво капитала) са нижим трошковима испуњавања пореских обавеза;
- одлучити да промени место боравка како би био изложен плаћању нижих пореза;
- одлучити да изврши фиктивну деобу имовине на сроднике како би умањио пореску обавезу;
- одлучити да свој уштеђени доходак не троши већ га пласира у различите форме улагања уколико то у датом тренутку процењује фискално повољнијом опцијом (нпр. акције, обвезнице, осигурање и др.).

За сигнално деловање пореза од значаја је и време прилагођавања које обухвата две димензије:

- дужину трајања сигналног знака и
- моменат када порески обвезник прилагођава своје понашање пореским променама.

Што је сигнални знак јачег интензитета и дуже траје, то обвезник има више могућности и времена да прилагоди своје понашање будућим пореским променама а губитак за државну благајну утолико је већи (проблем се посебно испољава код федеративних држава где постоје подручја са диференцираним пореским третманом а у исту сврху служе и тзв. пореске оазе ван националних граница).

Нема сумње да у овој фази када порез још није установљен, а најављено је његово увођење, сигнални ефекти опорезивања могу имати и позитивне и негативне последице на многе секторе привређивања.

Како су **сигнална дејства пореза** превасходно психолошког карактера, надлежни државни органи који учествују у поступку доношења пореских прописа требало би да о њима воде рачуна још у фази предлога и формулисања пореских закона. Наведено подразумева **избегавање непотребног узнемиравања јавности** изношењем предлога пореских прописа у средствима јавног информисања, без претходног детаљног сагледавања њихових потенцијалних дејстава. **Нарочито то треба имати у виду ако се пореском политиком желе остварити одређени економски и социјални циљеви, јер ће њихова реализација у великој мери изостати, зависно од интензитета и дужине трајања сигналног знака опорезивања.**

Код већих измена у пореском систему и пореској политици, из разлога умањивања психолошког пореског отпора, обвезницима пореза је потребно што реалније објаснити шта је ново у сфери опорезивања.

Пореска евазија

Избегавање плаћања пореза (пореска евазија) је појава стара колико и сами порези.

Евазија пореза као сенка стално прати порезе кроз њихов историјски развој.

У основи пореске евазије налази се противљење порезу.

Едмунд Бурк (*Edmund Burke*) је шаљиво констатовао:

„Опорезовати некога а да буде задовољан је немогуће
као што је немогуће волети а остати разуман“.

Пореска евазија је сложен феномен који се може посматрати из различитих перспектива, односно представља:

- проблем јавних финансија;
- проблем поштовања закона;
- проблем етичких схватања.

Појам и врсте пореске евазије

Избегавање плаћања пореза (пореска евазија) постоји када обвезник који треба да плати одређени порез избегне да га плати а притом не пренесе терет плаћања на друго лице.

Ради се, заправо, о непоступању у складу са пореским законима пропуштањем да се измири порески дуг.

Са правног становишта разликују се:

- **концепт легалне (законите) пореске евазије;**
- **концепт нелегалне (незаконите) пореске евазије.**

Разлика између разних облика непоштовања пореских закона (пореских прописа) се добро може видети, како је изјавио **Денис Хали (*Denis Haley*)**, у „дебљини затворских зидова“.

Легално избегавање плаћања пореза (енг. *tax avoidance*) обухвата понашања обвезника срачуната на умањење пореске способности користећи све законом допуштене могућности.

Легално избегавање плаћања пореза – легална евазија пореза јавља се у облику:

- „прихватљиве“ легалне евазије пореза;
- „неприхватљиве“ легалне евазије пореза.

Начини легалног избегавања плаћања пореза, попут уздржавања од потрошње, супституције производа, пословне преоријентације, промене места боравка, промене места обављања делатности и сл. сматрају се „прихватљивом“ легалном евазијом пореза.

„Неприхватљива“ легална евазија пореза је предмет санкционисања у развијеним земљама. Овим термином означавају се активности обвезника које немају пословни или економски циљ, као њихову основну сврху, већ искључиво добијање пореских погодности. У суштини, ради се о покушајима да се пореска обавеза спусти испод нивоа који је законодавац имао у виду, с обзиром на дати доходак и друге релевантне околности.

Линија разграничења између ова два модалитета законите евазије пореза је врло флуидна јер је понекад тешко повући прецизну границу између вештог вођења послова и злоупотребе права у пореској материји.

Уколико обвезник у свом пословању не тежи остваривању легитимних, комерцијалних циљева, већ користи одређене правне форме (закључивање симулованих и дисимулованих послова) како би лукаво и вешто избегао плаћање неког пореза, такво његово понашање квалификује се као ***недозвољено вршење права.***

У савременим државама све већа пажња пореских власти усмерена је на тзв. агресивно пореско планирање, што означава тумачење пореског закона из перспективе обвезника на најповољнији начин (доступно моћним мултинационалним компанијама).

Другим речима, ради се о недозвољеном минимизирању пореске обавезе а „агресивност“ пореског планирања огледа се у коришћењу изразито софистицираних и вештих правно-пословних конструкција и аранжмана чији је искључиви циљ умањење или избегавање плаћања пореза. Притом, порески обвезници формално остају у границама националних пореских закона или међународних пореских споразума али супротно њиховом духу.

Агресивно пореско планирање игра кључну улогу у најновијем пројекту ОЕЦД-а који разматра и покушава да реши проблем ерозије пореске основице и премештања добити у земље са повољниим пореским режимима (BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*).

Нелегална (незаконита) пореска евазија (енг. *tax evasion*) представља непосредно кршење пореских прописа када порески обвезник свесно и намерно избегава извршење постојеће пореске обавезе.

Распон противправних понашања у извршавању пореских обавеза, у суштини, одражава степен фискалне недисциплине пореских обвезника.

Постојање пореске евазије у знатнијем степену доводи у питање поштовање принципа друштвене солидарности.

Теоријски модели објашњења пореске евазије

Сложеност феномена пореске евазије проистиче из **разноврсности фактора који опредељују понашање пореских обвезника**. У стандардној финансијској литератури узроци пореске евазије уобичајено се класификују на субјективне и објективне факторе.

Субјективни фактори су, заправо, неки елементи везани за саму личност пореског обвезника. Као такви најчешће се наводе: пореска свест, порески менталитет, схватање о правичности пореског система, осећање припадности одређеној друштвеној заједници, ниво образовања и сл.

Објективни фактори садржани су у величини пореског оптерећења, начину опорезивања, висини казни за пореске деликте, учесталости пореске контроле, стању економских кретања, честим променама пореских прописа и др.

У настојањима да открију узроке феномена пореског отпора, све већи број теоретичара започиње интензивније да уобличава своја теоријска размишљања у виду одређених модела понашања пореских обвезника. У теорији се срећу **економски, психолошки и социолошки модел понашања пореских обвезника.**

- **Економски модел понашања пореских обвезника**

Економски модел одвраћања и застрашивања пореских обвезника први су 1972. године развили **Мајкл Алингхам (*Michael Allingham*)** и **Агнар Сандмо (*Agnar Sandmo*)** заснивајући га на економском моделу кажњавања за недозвољена понашања (кривична дела), који је оформио **Гари Бекер (*Gary Becker*)**.

Овај модел претпоставља да рационални порески обвезници одлуке доносе на основу процењивања трошкова и користи од неиспуњавања пореских обавеза.

Уколико порески обвезници сматрају да су очекивани трошкови неиспуњавања пореских обавеза (пореске утаје) већи од очекиваних користи које такво понашање може донети, тада ће поштовати и испуњавати своје пореске обавезе (енг. *tax compliance*).

Трошкови неиспуњавања пореских обавеза зависе од вероватноће откривања таквог пореског понашања, типа и висине прописане санкције, вероватноће да ће казне обвезницима бити изречене, као и њихове склоности ка ризику.

Уколико су очекивани трошкови неиспуњавања пореских обавеза (енг. *tax noncompliance*) нижи од очекиваних користи, обвезници немају подстицај да испуњавају пореске обавезе.

Јак систем пореске контроле и адекватне пореске санкције требало би да остварују ефекат одвраћања од непоштеног пореског понашања, односно застрашивања непоштених пореских обвезника.

Неквалитетна пореска контрола, треба истаћи, може да појача илузију својеврсне сигурности непоштених пореских обвезника изазивајући расуђивање попут: *„Гром никада не удара два пута на исто место“* или *„Преживели смо ову олују, преживећемо и следећу“*.

Уколико је неиспуњавање пореских обавеза „профитабилно“ за пореске обвезнике у дужем временском периоду, евентуални финансијски губитак услед неправилности у њиховом понашању, може бити третиран као *„лоша срећа“*.

Могуће је да финансијски губитак услед неправилности у пореском понашању обвезника буде компензиран у будућности умешнијим агресивним пореским планирањем и повећаним неиспуњавањем пореских обавеза.

Стога је на јаке и искусне утајиваче пореза, у циљу њиховог повратка на пут пореске регуларности, могуће утицати само доследном и квалитетном пореском контролом, као и адекватним пореским санкцијама.

- **Психолошки модел понашања пореских обвезника**

Психолошке реакције пореских обвезника према фискалним (пореским) давањима обухваћене су појмом пореског морала.

Порески морал се дефинише као општи став пореског обвезника према извршавању, односно неизвршавању пореских обавеза. Тај општи морални став пореских обвезника најбоље се може проверити у схватањима људи о пореским деликтима. Порески морал рефлектује не само субјективне мотиве обвезника, његов егоизам и осећање припадности одређеној друштвеној заједници (порески патриотизам) већ се јавља и као одраз његовог економског и друштвеног положаја.

Потребно је да што више пореских обвезника буде далековидо, као што је то био познати амерички судија **Оливер Вендел Холмс** (*Oliver Wendell Holmes*), који је тврдио:

„Волим да плаћам порезе. Порезима купујем цивилизацију“.

Велики значај који се, у савременим истраживањима, придаје улози пореског морала на понашање обвезника утицао је на неке ауторе да развију концепт тзв. психолошког пореског уговора. Порески морал се у овом концепту објашњава као сложена релација између пореских обвезника и државе успостављена правичним поступањем и узајамним поверењем страна овог односа.

Наиме, добро је познато да у односима пореских субјеката (страна порескоправног односа), мада то важи и за многе друге односе, **једино „поверење рађа поверење“.**

Финансијски теоретичар Ричард Бирд (*Richard Bird*) исправно је запазио следеће:

„Ниједан порез не може бити бољи од начина како се администрира“.

Наведено запажање може послужити као „идеја водилца“ приликом разматрања односа државе (пореске администрације) и пореских обвезника.

Из чињенице да су порези саставни део свакодневице и да су суштински важни за нормално финансирање државе и њен опстанак (подсетимо се тврдње да су порези „живци“ државе), произилази и значај потпуног и благовременог испуњавања пореских обавеза.

У овом контексту треба се присетити и тврдње садржане у старој азијској пословици која гласи:

**„Нису високи порези оно што омогућује велика дела,
него то чине умерени порези“.**

- **Социолошки модел понашања пореских обвезника**

На одлуку обвезника о извршавању пореских обавеза, поред пореског морала, утичу и друштвена средина и конкретне друштвене прилике.

Пореска култура, као један аспект политичке културе, указује на степен прихватања, односно неприхватања система опорезивања у једном друштву.

На формирање пореске културе утичу различите околности а у савременим истраживањима све више се наглашава улога **друштвене норме уредног испуњавања пореске обавезе**. Друштвена (пореска) норма представља образац понашања који већина процењује на сличан начин у једном друштву и чији га чланови некада подржавају а некада не прихватају у зависности од датих околности.

Уколико држава успе да одговарајућим политикама утиче на поштовање ове друштвене норме, такав приступ може представљати потенцијално значајно средство у борби против пореске евазије.

Последице (ефекти) пореске евазије

Ефекти пореске евазије су вишеструки: финансијски, психолошки, правни, економски, социјални и политички ефекти.

- **Финансијски ефекти пореске евазије**

Финансијски ефекти пореске евазије првенствено се испољавају кроз умањени фискални рандман (нето износ убраних пореских прихода). Такође, финансијски ефекти пореске евазије могу допринети настанку буџетског дефицита.

- **Психолошки ефекти пореске евазије**

Психолошки ефекти пореске евазије огледају се у тзв. „ефекту угледања“ на случајеве избегавања плаћања пореза који су остали неоткривени и несанкционисани. Ти психолошки ефекти неповољно утичу на склоност неких лица ка испуњавању пореских обавеза. Уз то је присутан и специфичан стимуланс који произилази из личног интереса да се пореском евазијом лако оствари корист.

- **Правни ефекти пореске евазије**

Правни ефекти пореске евазије уочавају се на плану законодавно-правне активности усмерене на доношење нових прописа којима држава покушава да санкционише случајеве избегавања плаћања пореза или поједностави пореску регулативу ради њеног лакшег разумевања и прихватања од стране пореских обвезника. Правни ефекти се огледају и у нагомилавању пореских спорова.

- **Економски ефекти пореске евазије**

Економски ефекти пореске евазије посебно су штетни за привреду јер могу да поремете једнакост услова пословања кроз снижавање трошкова производње оних обвезника и економских сектора који прибегавају утајама пореза. Тиме се ствара нелојална конкуренција између савесних и несавесних пореских обвезника.

- **Социјални ефекти пореске евазије**

Социјални ефекти пореске евазије везани су за ремећење пореске једнакости као прокламованог начела опорезивања – социјална диференцијација најочљивија је последица пореских превара.

- **Политички ефекти пореске евазије**

Политички ефекти пореске евазије огледају се у последицама које политички систем трпи од последица избегавања плаћања пореза. Понашање пореских утајивача поткопава основе политичког система – пореска евазија је манифестација непоштовања уставне обавезе плаћања пореза према економској снази (моћи).

Антиевазивна пореска политика

Држава „живи“ од пореза.

Порески систем је попут „крвотока“ државе.

У савременим државама предузимају се бројне превентивне и репресивне активности и мере спречавања пореске евазије.

Ради смањења пореске евазије у пракси се могу користити **три приступа**:

- **административни приступ** (минимизирање прилика за пореску евазију);
- **економски приступ** (смањење нето користи од пореске евазије);
- **социо-психолошки приступ** (смањење спремности за пореску утају).

Превентивне активности и мере спречавања пореске евазије

Превентивна компонента, у суштини, треба да буде усмерена на стварање позитивне климе за успешно функционисање пореског система.

- Развој пореске културе и подизање пореске свести кроз **едукацију пореских обвезника**
- Интензивирање **пореске пропаганде** као скупа активности у циљу популаризације пореза и свих односа у вези са опорезивањем
- У новијој пореској литератури интензивно се пише о **тзв. срећном (веселом) опорезивању** (енг. *happy taxation*) у чијој је основи *веровање пореских обвезника „да плаћајући порезе раде праву ствар“*.

- Коришћење **мере пореске амнестије** – пореска пракса указује да меру пореске амнестије треба умерено (не толико често) користити
- **Удружења пореских обвезника** су важан чинилац јавног мњења који може бити од значаја за формирање воље законодавца
- Примена механизма **обелодањивања информација о шемама агресивног пореског планирања**
- Употреба **писмене изјаве пореске администрације дате конкретном пореском обвезнику** која објашњава како ће се протумачити и применити порески закон на специфичан скуп чињеница (**енг. *advance tax ruling***)
- Коришћење **споразума о унапред утврђеним ценама трансакција (енг. *advance pricing agreements*)** – закључивањем претходних споразума о трансферним ценама између пореског обвезника и једне или више пореских администрација одређује се одговарајући метод за утврђивање трансферних цена за будуће међукомпанијске трансакције за одређени период

Репресивне активности и мере спречавања пореске евазије

Уколико изостане превентивна функција државе на плану поштовања пореских прописа, чешће се прибегава репресивним активностима и мерама – **пореска казнена политика**.

- **Порески прекршаји** – прекршајне новчане казне и заштитне мере (нпр. заштитна мера одузимања дозволе за обављање делатности)
- **Пореска кривична дела** – казна (затвор и/или новчана казна) и мера безбедности (нпр. мера безбедности забране вршења самосталне делатности, позива, делатности или дужности)

Јавно објављивање имена пореских утајивача као алтернатива пореским санкцијама

Сузбијање нелегитимне (недопуштене) законите пореске евазије

Државе настоје да се супротставе нелегитимној законитој пореској евазији користећи **два приступа** у попуњавању правних празнина у закону.

- **На терену тумачења права** судови полазе **од циља који порески пропис мора остварити**. У том смислу, решење се може потражити у:
 - * доктрини да је суштина важнија од форме (енг. *substance over form doctrine*);
 - * ослањању на тзв. економску интерпретацију или у грађанскоправним концептима ништавости симулованих правних послова, односно изигравања закона

- Потребно је увести законске мере да би се добили општи прописи који ће се примењивати у случајевима када порески обвезници користе одређене правне форме трансакција како би остварили неку пореску погодност коју порески закон није имао у виду. Другим речима, општим анти-абузивним законодавством се фактички настоји попунити празнина у пореском законодавству. Његова основна улога јесте да означи законску границу између прихватљивог пореског планирања и неприхватљивог избегавања плаћања пореза утврђивањем критеријума за одлучивање пореских органа и судова о прихватању специфичних понашања пореских обвезника. Поред општег антиабузивног законодавства, постоје и специфичне анти-абузивне мере, које се у начелу не односе на тумачење закона, него једноставно на ускраћивање појединих пореских погодности под одређеним околностима (нпр. прописивање цена ван дохвата руке у трансакцијама између повезаних лица, правила о утањеној капитализацији, лимитирање расхода на репрезентацију и др.).

Механизми међународне евазије пореза

Механизми кроз које се реализују специфични облици међународне пореске евазије везани су за оснивање базних компанија, трансферне цене, злоупотребу пореских споразума, начин финансирања инвестиција (утањену капитализацију), *off-shore* компаније и др.

- **Базне компаније**

Базне компаније се оснивају у тзв. **пореским оазама** што означава земље са благим пореским режимом. Основна функција базне компаније је да прикупи доходак који би иначе непосредно притицао обвезнику. Склањањем одговарајућег дохотка у базну компанију он не улази у светски доходак обвезника који се опорезује у већини савремених земаља, све док базна компанија не расподели доходак инвеститору (нпр. као дивиденду). Ради се, у суштини, о одлагању плаћања пореза у земљи инвеститоровог резидентства. У одсуству одбрамбених механизма, базна компанија може прикрити такав доходак од опорезивања у земљи резидентства пореског обвезника.

Да би спречиле овакав вид пореске евазије, многе државе одлучују да примене мере којима би непосредно приписале доходак склоњен у базну компанију његовом економском власнику, тј. власнику базне компаније, без обзира на то што такав доходак није расподељен или што ће тек у будућности бити расподељен. Ради се о законодавству о контролисаној страниј компанији (енг. *controlled foreign company*) или **CFC законодавству**. Применом овог правила, доходак остварен од стране нерезидената (базних компанија) опорезује се у држави резидентства физичког или правног лица које контролише базну компанију. CFC законодавство се примењује обично када је једина функција базне компаније да остварује приходе од капитала.

- **Трансферне цене**

Механизам трансферних цена користе мултинационалне компаније у циљу прикривања стварних прихода од међународних трансакција захваљујући разликама у пореским системима. Повезано пословање (између матичне компаније и њених филијала) омогућава успостављање таквих трансакција да се кроз цене испоручених роба, услуга, патената или одобрених зајмова спроведе реалокација профита у циљу евазије или минимизирања пореза.

Трансферне цене могу значајно одступати од цена које се образују за исте или сличне трансакције између неповезаних лица на отвореном тржишту.

Оне могу бити веће или мање од тржишних цена, у зависности од потреба повезаних лица у циљу умањења пореске основице.

Нормална је реакција пореских власти да настоје да спрече реалокацију профита путем трансферних цена. У ту сврху служи принцип „ван дохвата руке“ (енг. *arm's length principle*) као међународни стандард. Цена која је у складу са овим принципом је она која би се остварила на слободном тржишту таквих или сличних трансакција, да се није радило о повезаним лицима.

Са пореског становишта, разлика између цене „ван дохвата руке“ и трансферне цене сматра се профитом и као таква се укључује у пореску основицу и опорезује.

- **Злоупотреба пореских споразума**

До злоупотреба пореских споразума углавном долази када се погодности предвиђене пореским уговорима прошире и на лица која иначе нису обухваћена делокругом примене уговора. Искоришћавање погодности пореских уговора (енг. *treaty shopping*) подразумева организовање активности у циљу остваривања прихода од државе која је закључила најповољнији порески уговор са државом извора. То практично значи да резидент једне државе који остварује доходак или капиталне добитке у земљи извора у могућности је да искористи погодности из пореског споразума земље извора и треће земље, иако његова резидентна држава нема закључен порески споразум са земљом извора.

- **Утањена капитализација**

Корпорација може да се финансира било емитовањем акција било путем задуживања. Порески разлози могу у значајној мери одредити корпорацију да се одлучи за финансирање инвестиција путем задуживања имајући у виду повољнији порески третман приноса по основу задуживања у односу на принос по основу улагања сопственог капитала (енг. *equity*).

Порески третман дивиденди (које корпорација исплаћује власницима акција) неповољнији је од фискалног третмана камата (које корпорација исплаћује зајмодавцима). Дивиденда улази у пореску основицу акционара и може бити изложена економском двоструком опорезивању док камата на позајмљена средства има статус одбитка код утврђивања основице пореза на добит корпорација. Та околност пружа подстицај корпорацији да се највећим делом финансира задуживањем.

Уколико пореске власти уоче да се у структури капитала корпорације налази несразмерно високо учешће позајмљених у односу на сопствена средства, могу посумњати да се ради о феномену тзв. утањене капитализације. Утањена капитализација (енг. *thin capitalisation*) представља ситуацију у којој је сопствени капитал корпорације мали у поређењу са позајмљеним капиталом.

У пракси савремених држава утањеној капитализацији се, са порескоправног становишта, прилази на три различита начина:

- * први метод полази од општег начела о забрани злоупотребе права;
- * други метод заснован је на принципу „ван дохвата руке“ који се примењује у ситуацији када се пословна активност одвија између тзв. повезаних лица;
- * трећи метод полази од тачно утврђеног односа између позајмљених и сопствених средстава (због ригидности овог метода, Комитет за фискалне послове ОЕЦД-а препоручује примену принципа „ван дохвата руке“ који пореској администрацији даје много шире могућности и већу слободу код утврђивања односа између позајмљених и сопствених средстава).

- *Off-shore* компаније

Off-shore компаније су компаније регистроване у земљама са благим пореским режимом мада своје пословне активности обављају у другим земљама.

За стицање статуса *off-shore* компаније потребно је кумулятивно испуњење следећих услова:

- * да су њени власници странци;
- * да се улаже страни капитал;
- * да се укупан профит компаније остварује пословањем у иностранству.

У земљама чланицама ОЕЦД-а очигледна је појачана активност на прихватању међународних пореских стандарда о размени пореских информација што може умањити користи од функционисања *off-shore* компанија.

Спречавање избегавања плаћања пореза у међународном контексту

Развијене државе убрзавају активности на усвајању међународних пројеката и мера којима ће сузбити пореску евазију.

- **Активности међународних организација (пројекти и мере)**

У борби против међународног пореског криминалитета, поред националних држава, ангажоване су у највећој мери међународне организације које се баве економским и финансијским питањима (ОЕЦД, Светска банка, ММФ).

ОЕЦД је 1998. године покренуо Пројекат о неправичној пореској конкуренцији чија примена је показала да умањивање националних пореских прихода не настаје само због повољних пореских режима него и као резултат слабе размене пореских информација међу државама.

У оквиру ОЕЦД-а заузет је став да је сарадња између пореских администрација критична у борби против пореске евазије а кључни аспект такве сарадње јесте размена пореских информација.

ОЕЦД је 2002. године израдио Модел споразума којим се утврђују међународни стандарди пореске сарадње чије поштовање треба да омогући додатне приходе резидентним државама и ефикаснију борбу против међународних пореских превара.

Од стране Савета Европе и ОЕЦД-а 1988. године усвојена је Мултилатерална конвенција о узајамној административној помоћи у пореским стварима. До 2010. године конвенција је била доступна само државама чланицама ОЕЦД-а. Тада је усвојен Протокол којим је Конвенција отворена за приступање свих држава.

Лидери Г20 су 2009. године прогласили „крај банкарске тајности“ да би кроз неколико година (тачније фебруара 2014. године), прихватили предлог ОЕЦД-а о глобалном стандарду аутоматске размене финансијских информација у пореске сврхе (око стотинак држава се обавезало да започне са аутоматском разменом финансијских информација до 2017. или 2018. године).

Модел споразума о размени финансијских информација заснива се на моделу споразума о размени финансијских информација између Сједињених Америчких Држава и других држава који је настао као резултат потребе спровођења Закона о опорезивању средстава на рачунима америчких држављана у иностранству (енг. *Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*).

Овај закон, усвојен 2010. године, обавезује стране финансијске институције да достављају америчкој пореској служби податке о новчаним средствима изнад одређеног износа које амерички држављани држе на рачунима у овим институцијама.

Наметање значајних трошкова страним финансијским институцијама и кршење националних закона о заштити приватности и банкарској тајни подстакли су неке државе да закључе међудржавне билатералне споразуме са Сједињеним Америчким Државама о примени FATCA, познате као IGA (енг. *Intergovernmental Agreement*). Овај модел међудржавног споразума подразумева да финансијске институције државе која је потписала споразум о размени финансијских информација са САД достављају податке пореској администрацији своје државе, а она их прослеђује америчкој пореској администрацији.

ОЕЦД је 2013. године започео пројекат BEPS (енг. *Base Erosion and Profit Shifting*) усвајањем Акционог плана за његово спровођење, како би се решио проблем ерозије пореске основице и премештања добити од стране мултинационалних компанија. Ови моћни економски субјекти, прибегавајући агресивним формама пореског планирања, успевају да максимално смање своје пореске обавезе или чак да буду неопорезовани.

Акционим планом, подржаним од стране лидера Г20, идентификовано је 15 акција којима би се на свеобухватан начин супротставило овом феномену и осигурало опорезивање добити тамо где се економске активности, које стварају доходак, обављају и где се ствара вредност.

Акција 15 BEPS акционог плана односи се на установљавање мултилатералног инструмента којим ће се омогућити мењање билатералних уговора о отклањању двоструког опорезивања.

Мултилатерална конвенција за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре потписана је 7. јуна 2017. године у Паризу, када је 68 држава и јурисдикција широм света, укључујући и Републику Србију, приступило Конвенцији.

BEPS мултилатерална конвенција функционише упоредо са постојећим споразумима о избегавању двоструког опорезивања.

Конвенција садржи **два минимална стандарда**, која сваки потписник мора да на неки од понуђених начина угради у своје обухваћене пореске споразуме: **први** се тиче спречавања *treaty shopping* аранжмана (спречавања искоришћавања погодности пореских уговора), а **други** унапређења поступка заједничког договарања пореских власти.

- **Активности на нивоу ЕУ**

Европска Комисија је 2012. године сачинила Акциони план за борбу против пореске утаје и пореске евазије, како би се створили услови за опорезивање компанија у складу са пословном активношћу и реализованим профитима.

У оквиру овог пакета мера, Европска Комисија је сачинила и Препоруку о агресивном пореском планирању која садржи предлог усвајања заједничког општег правила против злоупотреба које би било имплементирано у појединачним државама, водећи рачуна о ограничењу постављеном на нивоу ЕУ („потпуно артифицијелне пореске конструкције“).

Марта 2015. године усвојен је Акциони план о пореској транспарентности којим је предвиђено увођење аутоматске размене информација између држава чланица у погледу аранжмана које националне пореске администрације одобравају пореским обвезницима (мултинационалним компанијама) у вези са обрачунавањем пореске обавезе (енг. *tax rulings*).

Јуна 2015. године усвојен је Акциони план за правично и ефикасно опорезивање компанија у ЕУ, којим се допуњује акциони план о пореској транспарентности.

Јуна 2016. године извршене су измене у Директиви о административној сарадњи у пореским стварима уважавајући стандарде BEPS пројекта (унете су одредбе у вези са обавезном аутоматском разменом финансијских информација о пословању мултинационалних компанија у пореске сврхе, с обзиром на резултате које остварују у свакој од држава пословања (енг. *country-by-country reporting – CbCR*)).

Преваљивање пореза

Преваљивање пореза представља такву појаву при којој законом одређени порески обвезник путем мењања цена преваљује порески терет у целости или делимично на трећа лица.

Преваљивост као кључно обележје посредних пореза (пореза на потрошњу), према схватањима савремене финансијске науке, под одређеним условима може се јавити и код непосредних пореза (осим строго личних пореза).

Инструмент за преваљивање (пребацивање) пореског терета је продајна, односно куповна цена производа или услуге.

Порески обвезници нису увек свесни да кроз куповну цену производа и услуга сnose и порески терет (плаћају порезе на потрошњу).

У финансијској литератури се може пронаћи констатација да **порези на потрошњу (порез на додату вредност, акцизе)** представљају порезе који се плаћају „под анестезијом“.

Шаљиво је и интересантно, у овом смислу, запажање **Жан Баптист Колбера (*Jean-Baptiste Colbert*)**, министра финансија Луја XIV, које гласи:

„Вештина опорезивања је умеће черупања гуске тако да се, уз што је могуће мање гакања, прикупи што је могуће више перја“.

По квантитету преваљивање може бити потпуно или делимично.

Као место преваљивања пореског терета појављује се тржиште са својим механизмом понуде и тражње.

Код преваљивања пореза државна благајна није оштећена али са становишта пореске политике није неважно ко стварно сноси порески терет. У оваквом контексту посматрано, може се догодити да преваљивање пореза за последицу има несагласност између циљева и ефеката опорезивања.

Фазе (поједностављене) шеме процеса преваљивања пореза

- перкусија
- реперкусија
- пореска инциденца

Порески закон одређује лице које је *de iure* проглашено пореским обвезником остављајући му могућност да обавезу пренесе на неко друго лице. То је **прва фаза** деловања преваљивања која је названа перкусијом.

У **другој фази** порески субјект који је прихватио пореску обавезу преваљује ту обавезу на треће лице ослобађајући себе на тај начин да порез плати. То ослобођење које се назива реперкусијом он спроводи путем преваљивања унапред (урачунавајући порез у цену производа), унатраг (снижавајући цену набављених сировина или плаћањем нижих најамнина) или бочно (пребацавањем пореског терета на неопорезоване производе).

Ако не постоји могућност даљег преваљивања од стране пореског субјекта на кога је порез реперкусијом преваљен, већ га он мора платити, настаје **трећа фаза** која се назива пореска инциденца. У овој фази то лице постаје коначни платац пореза или порески дестинатар.

Ефекти пореза се могу ширити на велики број субјеката уколико за то постоје пореско-технички и економски услови. Разлог је једноставан јер се нико не мири са чињеницом да је он тај који дефинитивно треба да сноси порески терет и зато чини све што је у његовој моћи (у датим условима) да избегне или даље превали терет. Ови ефекти се манифестују у осцилацијама понуде и тражње на плану целокупне националне економије и називају се дифузијом пореза или ефектима после инциденце. Другим речима, они се јављају у облику ефекта дохотка и ефекта стимулације делујући преко тржишног механизма и на секторе који нису директно опорезовани.

Пореске анализе су, с једне стране, показале да је процес преваљивања утолико већи уколико је степен еластичности тражње мањи. С друге стране, преваљивање пореза је у директној зависности од еластичности понуде. Понуда и тражња доста зависе од стања коњуктуре.

У периоду просперитета лако је превалити порез на крајњег потрошача кроз повећање цена, пошто је понуда редовно мања од тражње.

У периоду рецесије готово је немогуће превалити порез кроз раст цена на крајњег потрошача јер изостаје или се смањује потрошња производа, а тиме и плаћање пореза, односно могућност преваљивања.

Економски ефекти опорезивања

Економски ефекти опорезивања могу се посматрати на два нивоа: на микро нивоу (микроекономски ефекти опорезивања) и на макро нивоу (макроекономски ефекти опорезивања).

- **Микроекономски ефекти опорезивања**

- * микроекономски ефекти опорезивања делују на доношење пословних одлука привредних субјеката
- * у микроекономске ефекте опорезивања спадају **ефекти супституције** и **ефекти стимулације**
- * микроекономски ефекти опорезивања се доводе у везу са **факторима који делују на страни понуде**

- **Макроекономски ефекти опорезивања**

- * макроекономски ефекти опорезивања делују на формирање макроекономских агрегата и на њихове односе
- * у макроекономске ефекте опорезивања спадају **ефекти тражње и ефекти ликвидности**
- * на макроекономским ефектима опорезивања базира се **краткорочна политика стабилизације** или „**политика управљања тражњом**“

Микроекономски ефекти опорезивања

Ефекти супституције базирају се на чињеници да опорезивање може мењати релативне цене фактора производње (рада, капитала, природних ресурса) и других супститута у економском смислу и да кроз тај механизам једне чине економски атрактивнијим у односу на друге.

Најчешће је реч о релативним ценама следећих супститута: рада и капитала, штедње и потрошње, различитих производа, рада и доколице и сл.

Код ефеката супституције у ужем смислу циљ пореске политике је усмерен да изазове такво понашање пореског обвезника чија ће последица бити опредељивање за онај супститут који се релативно блаже опорезује и чија се производња жели фаворизовати.

Ефекти стимулације означавају дејства пореске политике којима се подстиче привредни раст путем стимулације оних фактора који одређују ниво потенцијалног *output*-а. Они су, у суштини, **дугорочне природе** и јављају се као последица стварног настанка пореског оптерећења – инциденце. У начелу су микроекономског карактера и своде се на подстицаје пореским обвезницима да увећају понуду производних *inputa* – да повећају понуду рада, обим штедње и **инвестиција**.

Макроекономски ефекти опорезивања

Ефекти стабилизације означавају деловање пореза на основне макроекономске агрегате: на запосленост и на цене. Овим мерама се у бити делује на обим и структуру глобалне тражње.

- **Феномен пореског мултипликатора**

Порези су се у пракси показали као значајан инструмент стабилизационе економске политике.

У фази високе коњуктуре, користе се мере економске политике ради ограничавања тражње (рестриктивне мере пореске политике) а у фази депресије, ради њеног подстицања (експанзивне мере пореске политике).

Рестриктивна пореска политика означава релативно повећање удела пореских прихода у оствареном номиналном националном доходу. Да би се то остварило, пореска политика користи: **1) повишење постојећих пореских стопа; 2) увођење нових пореских облика; 3) повећање интензитета пореске прогресије.**

Експанзивна пореска политика се користи у ситуацији када је потребно зауставити или превладати појаву опадања привредне активности због испољавања дефлаторног јаза, без обзира на његово могуће порекло. Смисао експанзивне пореске политике је у томе да се кроз **смањење релативног пореског захватања** номиналног националног дохода стимулише инвестициона и лична потрошња и да се на тај начин допринесе оживљавању коњуктуре на тржишту.

У савременим економијама као главни циљеви економске политике стабилизације дефинишу се пуна запосленост и стабилан ниво цена.

Проблеми повезани са њиховим остваривањем покушавају се разрешити вођењем антицикличне пореске политике која у том правцу користи аутоматске (уграђене) стабилизаторе, дискреционе мере и формулу флексибилности.

Аутоматска промена је на извешан начин „уграђена“ у систем, тако да ће, на пример, инфлација довести до повећања пореског прихода и без дискреционе промене пореске политике. Најзначајнији аутоматски стабилизатор јесте прогресивни порез на доходак физичких лица.

Дискреционе промене пореске политике представљају она усклађивања која су део свакодневне акције носилаца економске политике, као што је нпр. повећање или смањење пореске стопе.

Дискреционе мере пореске политике суочене су са тешкоћама које потичу из околности да је потребно да протекне одређено време од момента када наступи поремећај у привреди до момента када одређена мера почне деловати.

Заостајање у спровођењу дискреционих мера (*time lag*) одвија се у три фазе: прво заостајање изазвано је тзв. **временом упознавања**; друго заостајање изазвано је тзв. **временом имплементације**; треће заостајање изазвано је тзв. **временом реаговања**.

Под формулом флексибилности подразумевају се мере усмерене на онемогућавање појаве поремећаја у привреди, тако што се прописима унапред утврђују одређене мере које треба предузети у домену пореске политике, као и у домену јавних расхода, када дође до одређених промена у стопи запослености, у нивоу цена или у висини друштвеног производа.

Тако ће се нпр. у случају повећања нивоа цена за 10% аутоматски повећати пореско оптерећење за одређени проценат, односно смањити јавни расходи.

Формула флексибилности осигурава да се што више скрати временски размак између наступања штетне појаве и деловања на њу (смањења, односно анулирања неповољних привредних кретања).