



SAVREMENI MEĐUNARODNI PORESKE SISTEM

MODERN INTERNATIONAL TAX SYSTEM

Snežana R. Stojanović

Poslovni i pravni fakultet Univerziteta „Union-Nikola Tesla“, Beograd, Srbija

©MESTE

JEL kategorija rada: **H25, H26, K34**

Apstrakt

Međunarodni poreski sistem pod direktnim je uticajem dešavanja između država i na globalnom nivou. Brojna politička, ekonomska, finansijska i pravna dešavanja, ali i demografske promene, migracije, ekološke promene, industrijski razvoj i napredak ..., u velikoj meri utiču i kreiraju međusobne odnose između država, a time i međunarodni poreski sistem. U savremenom svetu najveći uticaj na dešavanja u svim oblastima imaju najjače ekonomske i političke države sveta, objedinjene u Grupu 8, odnosno Grupu 20, zatim Ujedinjene nacije, Evropska unija, Sjedinjene Američke Države, Rusija, a sve više i narastajuće ekonomije sveta - Kina, Indija, Brazil, ali i multinacionalne kompanije ... Često se njihove ideje realizuju kroz projekte koje sprovode Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD), Evropska unija, određena tela i organi Ujedinjenih nacija ili neke druge organizacije formirane od strane azijskih, pojedinih evropskih ili drugih država. U poslednjih par godina velike promene u međunarodnom poreskom sistemu izvršene su usled izbijanja svetske finansijske i ekonomske krize, značajnog povećanja broja multinacionalnih kompanija i njihovog ukрупnjavanja i uticaja na politička dešavanja, zatim zbog sprovođenja BEPS projekta, ali i zbog događaja i promene odnosa u Evropskoj uniji, narastajuće digitalizacije savremenog sveta, promene odnosa u raspodeli svetskog bogatstva na globalnom nivou, itd. U radu se razmatraju pomenuta dešavanja u svetlu njihovog uticaja na savremeno međunarodno poresko pravo i međunarodni poreski sistem u celini.

Ključne reči: međunarodni poreski sistem. Grupa 20. Evropska unija. BEPS. OECD. multinacionalne kompanije

Abstract

Global events and relations directly influence the international tax system. Numbered political, economic, financial, and legal events, demographic changes, migrations, changes in ecology, development in the industry ..., influence and create interrelations between state, and international tax system. In the modern world, the most significant influence on all spheres have the most powerful economies in the world that make Group 8 (Group 20), United Nations, European Union, United States, Russia, and rapidly developing economies such as China, India, Brazil, but also multinational companies... Often, their ideas are realized by United Nations and OECD projects or projects created and realized by other states. Recently, significant changes in the international tax system

Adresa autora:

Snežana Stojanović

 snezanastojanovic27@gmail.com



have been influenced by breaking out global financial and economic crises, the rapid growth of the number of multinational companies, and their political influence, because of BEPS, happenings in European Union, digitalization, global change in the world wealth, etc. The paper deals with these phenomena from the aspect of their influence on international tax law and international tax system.

Keywords: international tax system. Group 20. European Union. BEPS. OECD. multinational companies

1 UVOD

Složeni odnosi između savremenih država, povezivanje u svim sferama, globalizacija kao sastavni deo (skoro) svih oblasti funkcionisanja privrede i savremenog čoveka, ekonomski napredak svih država, ali i globalna ekonomska i finansijska kriza, "usitnjavanje" velikih država i "ukrupnjavanje" međunarodnih organizacija, digitalizacija, poslovanje preko interneta bez potrebe za prelaženjem državnih granica, promene ekosistema i klime na planeti, ali i brojne "savremene" bolesti, itd. obeležavaju zadnju deceniju 20. veka i 21. vek. Pored ovoga, i broja druga, nepomenuta, dešavanja utiču na privrede svih država, živote pojedinaca, a time i na sve oblasti funkcionisanja država. Među njima, posebno treba izdvojiti poreski sistem. Kako pojedinačni poreski sistem, tako i međunarodni, pod uticajem su dešavanja u svetu i na globalnom planu. U odnosu na međunarodni poreski sistem i pravila oporezivanja stvorena davnih 1920-ih i 1930-ih godina, okolnosti na svim nivoima su se značajno promenile. I sve je očiglednije da je hitno potrebno njihovo prilagođavanje ili promena prema meri drugačijeg međunarodnog "ambijenta". Koliko god da su globalizacija i povezivanje doprineli povećanju svetskog blagostanja i jačanju svetske privrede, potresi i krize nastale u samo jednom sektoru ili u jednoj od industrijski jačih država ili regiona, izazivaju lančanu reakciju i potresaju čitav svet i svetsku privredu. "Ranjivost" svetske privrede i privrede pojedinačnih država posebno se pokazala sa izbijanjem svetske ekonomske i finansijske krize i sve izraženijim izbegavanjem plaćanja poreza od strane najvećih imaoaca kapitala, multinacionalnih kompanija. I kada se činilo da je oporavak na vidiku i da se pronašlo rešenje da se najveće kompanije "nateraju" da doprinesu svetskom blagostanju na pravi način - plaćanjem poreza u državama čije resurse troše za stvaranje profita i adekvatnim prilagođavanjem međunarodnih i nacionalnih poreskih pravila na izazove digitalizacije privrede i poslovanja, svet je zadesila

još veća kriza. Kriza izazvana virusom Covid-19 na samom početku 2020. godine, virusom koji je doveo ne samo do pandemije svetskih razmera i velikog broja ljudskih žrtava, već i do pada privredne aktivnosti nesagledivih razmera u nedavnoj svetskoj istoriji, svakako će značajno uticati na nacionalne privredne i poreske sisteme. Izbijanje pandemije je još više ukazalo na značaj globalnog međunarodnog poreskog sistema i neophodnost prilagođavanja međunarodnih pravila oporezivanja drugačijim odnosima između država i globalnom svetu.

2 POJAM MEĐUNARODNOG PORESKOG SISTEMA

Nakon I svetskog rata i uspostavljanja primirja između, do tada, zaraćenih strana, uočena je neophodnost uspostavljanja jačih privrednih i trgovačkih veza između država. Tako preduzeća i privrednici počinju da prelaze državne granice i osnivaju svoje fabrike, proizvodne pogone, prodavnice i van svojih matičnih država. Postepeno, pojedine države i određene teritorije, oblasti, regioni, itd. postaju poznati po proizvodnji nekih dobara i razvoju specifičnih industrijskih sektora ... Ekonomski i trgovački odnosi postaju sve složeniji, što je uslovalo i razvoj oporezivanja na međudržavnom planu - ostvarivanje prihoda preduzeća i privrednika i van njihovih matičnih država, proizvodnja i eksploatacija prirodnih resursa od strane preduzeća iz drugih država, angažovanje radnika - stranih državljana, kupovina sirovina iz drugih država radi proizvodnje domaćih proizvoda, itd. zahtevalo je regulisanje i na poreskom planu. Svaka od država uključenih u proizvodnju i prodaju, u bilo kojoj fazi, želela je da oporezuje prihode koji se ostvaruju na njenoj teritoriji ili od strane njenih državljana, a kako nijedna nije želela da se odrekne poreskih prihoda u korist druge države, nastao je problem dvostrukog i neopravdanog oporezivanja. Ovo je predstavljalo otežavajuću okolnost za prekograničnu trgovinu i poslovanje. Kako bi se prepreka otklonila, regulativa je vremenom dovela do razvoja međunarodnog sistema oporezivanja

kao globalnog fenomena. Imajući u vidu veliki uticaj Lige nacija u tadašnjem svetu, okupljena je grupa stručnjaka, ekonomista, radi pronalaženja rešenja za otklanjanje dvostrukog oporezivanja. Grupa je sačinila Izveštaj o dvostrukom oporezivanju. Pitanja istaknuta u izveštaju kao ključna za poresku nadležnost država i oporezivanje prihoda ostvarenih u inostranstvu (rezidentstvo, izvor, teritorija gde se ostvaruju prihodi ili konačni rezultat trgovačke aktivnosti, mesto gde se oni mogu oporezovati), predstavljala su osnovu za izradu modela međudržavnih bilateralnih ugovora o otklanjanju dvostrukog oporezivanja, najpre od strane Lige nacija, a kasnije i od strane međudržavnih (ekonomskih) organizacija, Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (engl. *Organization for Economic Development and Cooperation, OECD*) i Ekonomskog i socijalnog saveta Ujedinjenih nacija (UN). S obzirom na to da je OECD insistirala na rezidentstvu ili mestu trajnog boravka, odnosno domicila, lica koje ostvaruje prihode, što bi značilo da bi prihodi pripali državama iz kojih potiču subjekti koji ih ostvaruju, a strana teritorija/država na kojoj se obavlja proizvodnja, eksploatacija, prodaju proizvodi, itd. bi ostala uskraćena za poreski prihod, to su se UN zalagale za oporezivanje prema mestu gde su prihodi nastali. Razlog za razilaženje predstavljala je zaštita interesa država gde se proizvodnja, odnosno eksploatacija prirodnih resursa odvija, a koje su obično siromašnije i manje industrijski razvijene države. Budući da je jedan od zadataka i razloga osnivanja UN zaštita manje nerazvijenih država i država u razvoju, to su stručnjaci UN sačinili Model bilateralnih ugovora za otklanjanje dvostrukog oporezivanja u kome se polazi od teritorije (izvora) na kojoj se prihod ostvaruje. S druge strane, OECD kao organizacija koja okuplja industrijski najrazvijenije države sveta, razvila je model ugovora u kome se insistira na mestu trajnog boravka lica koje ostvaruje prihode.

Tako su razvijeni glavni modeli bilateralnih poreskih ugovora za otklanjanje dvostrukog oporezivanja, koji čine osnovu međunarodnog poreskog prava. OECD je svoj prvi model (prvu model konvenciju) usvojila davne 1977. godine kao standard za pregovaranje i zaključivanje bilateralnih poreskih ugovora između razvijenih država. Novi model, ne mnogo drugačiji od modela iz 1977, usvojen je 1992, a zatim je više puta dopunjavani i revidiran u skladu sa

promenama u privrednom poslovanju na međunarodnom planu (1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014.). UN su kreirale sopstvenu model konvenciju za pregovore i zaključivanje bilateralnih poreskih ugovora, i to između razvijenih država, s jedne strane, i nerazvijenih ili država u razvoju, s druge strane. UN model, u velikoj meri, sledi OECD-ov model, s tim što se ovde prednost daje izvoru, kao glavnoj činjenici za utvrđivanje poreske nadležnosti. Prva UN model konvencija usvojena je 1980. godine, a zatim je dopunjavana više puta (2001, 2003. i 2011.). Sjedinjene Američke Države (SAD), koje su već u 20. veku zauzele vodeće mesto među industrijski razvijenim državama, razvile su sopstveni model ugovora za otklanjanje dvostrukog oporezivanja, koji polazi od državljanstva kao glavnog kriterijuma za razgraničavanje poreske nadležnosti između država. Prvi model američke poreske konvencije usvojen je od strane Kongresa 1981. godine i, kao i OECD-ov i UN-ov model, dopunjavani je više puta (1996, 2006. i 2016.). (Stojanović, 2016)

Razlike u interesima i insistiranje da poreska nadležnost pripadne jednoj ili drugoj državi dovele su do uspostavljanja tri osnovna kriterijuma ili tzv. odlučujuće činjenice za raspodelu nadležnosti između država koje su međusobno povezane privrednim vezama: rezidentstvo, izvor i državljanstvo.

Rezidentstvo se najčešće definiše kao „stalno ili privremeno fizičko prisustvo nekog lica na određenoj teritoriji“ (za fizička lica), tj. kao mesto registracije i/ili stvarnog upravljanja i kontrole u konkretnoj državi (Popović, 2008). Pri tom, rezidentstvo fizičkog lica, uglavnom, se određuje imajući u vidu kriterijume definisane u OECD-ovom modelu: mesto stalnog stanovanja, centar životnih interesa, uobičajeno boravište, dok su se kod određivanja rezidentstva pravnog lica države „podelile“, pa tako jedna grupa država prednost daje mestu registracije (inkorporacije), druga grupa država polazi od sedišta pravnog lica (koje nije uvek i stvarno sedište), dok se regulativa treće grupe država zasniva na mestu efektivnog upravljanja (Couzin, 2002). Rezidentstvo podrazumeva oporezivanje svih prihoda koje jedno lice ostvari u određenom vremenskom periodu, nezavisno od toga da li su prihodi ostvareni u državi rezidentstva ili nekoj drugoj državi. Reč je o oporezivanju svetskog dohotka, tj. o neograničenoj ili univerzalnoj poreskoj obavez.

Pomenuto je da SAD u svom modelu bilateralnog ugovora za otklanjanje dvostrukog oporezivanja, kao odlučujuću činjenicu za raspodelu poreske nadležnosti, uzimaju državljanstvo. Razlog za ovakvo opredeljenje je to što SAD pretenduju da prihodi koje ostvaruju američki državljani bilo gde u svetu pripadnu američkom budžetu. U pitanju je kriterijum sa kojim se najveći broj država sveta ne slaže jer, najčešće, predstavlja neopravdano poresko opterećenje kako privrednih subjekata, tako i fizičkih lica. Državljanstvo, kao odlučujuća činjenica za oporezivanje, danas se upotrebljava u svega dve države - SAD i Eritreji. Prema ovom kriterijumu, lica koja ostvaruju prihode (ili poseduju nepokretnosti) su poreski obveznici samo zato što imaju državljanstvo određene države (nezavisno od toga što, npr. već dugi vremenski period ne žive u toj državi ili nisu nikad ni boravili u njoj, osim po rođenju, itd.).

Izvor predstavlja činjenicu na osnovu koje se oporezivanje vrši kada neko lice poseduje nepokretnosti na određenoj teritoriji (tada se oporezuje pravo svojine na nepokretnosti ili prihodi koji potiču od nepokretnosti, npr. od izdavanja u zakup) ili kada ono ostvaruje prihode na teritoriji konkretne države (npr. prihodi od rada, angažovanja po drugom osnovu, prodaje, nasleđivanja, itd.). Imajući u vidu da je reč o oporezivanju koje se vezuje za konkretnu teritoriju, to znači da izvor podrazumeva teritorijalno rasprostiranje ili ograničenu poresku obavezu, za razliku od rezidentstva i državljanstva koji podrazumevaju univerzalno (neograničeno) rasprostiranje poreske obaveze.

Imajući u vidu pomenute činjenice ili tzv. odlučujuće tačke vezivanja, do sukoba poreskih nadležnosti država može doći u nekoliko slučajeva:

1. sukob neograničene i ograničene poreske obaveze (sukob poreskog rezidentstva i izvora prihoda ili sukob državljanstva i izvora).
2. sukob dve neograničene poreske obaveze (sukob poreskog rezidentstva i državljanstva)

3. sukob dve ograničene obaveze (kada države u svom nacionalnom poreskom pravu različito definišu pojam izvora).

Pomenute činjenice i primena nekog od modela bilateralnih ugovora za otklanjanje dvostrukog oporezivanja (poreskih ugovora) prilično efikasno su funkcionisali u uslovima manjeg i sporijeg prekograničnog kretanja privrednih subjekata i pojedinaca, što je bilo karakteristično za period nakon Prvog, a zatim i Drugog svetskog rata (1920-ih i 1940-ih godina), kao i za period 1970-ih godina, kada su i nastale prve verzije današnjih bilateralnih poreskih ugovora. Međutim, savremeni svet u kome se poslovanje uglavnom odvija *onlajn* ili u virtuelnom svetu koji ne zahteva fizičko prisustvo, gde preduzeća i pojedinci mogu u kratkom vremenskom roku „boraviti“ u više država; svet u kome jedna kompanija (multinacionalna) posluje u više država, čak i na više kontinenta; svet u kome multinacionalne kompanije određuju tržišne uslove i predstavljaju najveće investitore; u kome pojedinci mogu istovremeno raditi za više poslodavaca, itd. zahteva drugačije oporezivanje.

3 FENOMENI/PROBLEMI U SAVREMENOM POSLOVANJU I OPOREZIVANJU

Neadekvatnost postojećih poreskih pravila dovela je do čestih i brojnih zloupotreba, kako od strane pojedinaca, tako i od strane kompanija, ali i samih država. Dok kompanije i pojedinci pronalaze različite načine kako da na (ne)legalan način izigraju nacionalne poreske sisteme i međunarodna poreska pravila i plate znatno manji porez, dotle se države međusobno „utrkuju“ u kreiranju što povoljnijih uslova poslovanja i oporezivanja, kako bi na svoju teritoriju privukle što veći kapital i što veći broj investitora¹. Brojne zloupotrebe, posebno u drugom delu druge polovine 20. veka i u 21. veku uslovile su preduzimanje odgovarajućih nacionalnih i međunarodnih mera. Tako su SAD, koje su se već 1980-ih godina suočile sa zloupotrebama poreskih

¹ U cilju privlačenja investicija i kapitala na svoju teritoriju, države uvode različite beneficije, posebno za velike investitore. U tom pogledu, naročito dolaze do izražaja poreski podsticaji, koji mogu ići do tog nivoa da za velike investicije ili za investicije u određenu industrijsku granu, odnosno u određenom državnom regionu, poreska stopa za porez na profit bude znatno

manja u odnosu na stopu po kojoj taj porez plaćaju ostali obveznici ili da se čak primeni i oslobođenje za određeni vremenski period od početka ostvarivanja profita (npr. period od pet, 10 ili više godina), itd. U tom smislu poznat je fenomen tzv. nepravične poreske konkurencije.

obaveza od strane nacionalnih kompanija, među prvima počele da uvode nova pravila za oporezivanje poslovne aktivnosti i poslovnih prihod² kako bi "zaštitile" svoj sistem nacionalnog, ali i međunarodnog oporezivanja, koji se temelji na državljanstvu kao činjenici za poresko opterećenje. Međutim, mnogo je veći broj država koje su uvele i uvode nova pravila oporezivanja u nacionalne poreske sisteme i bilateralne poreske ugovore, kao rezultat rešenja koja predstavljaju međunarodne organizacije u okviru sprovođenja brojnih projekata. Posebno se ističu projekti OECD-a: Projekat o nepravičnoj poreskoj konkurenciji (engl. '*Harmful Tax Competition*') započet 1996. godine i realizovan u toku više godina, kada su, na osnovu godišnjih izveštaja, predlagane i preduzimane odgovarajuće međunarodne i nacionalne mere) i aktuelni Projekat o eroziji poreske osnovice i prebacivanju profita (engl. '*Base Erosion and Profit Shifting*', započet 2013. godine i koji se trenutno realizuje u pojedinačnim državama i na globalnom planu, a na osnovu izveštaja i rešenja sačinjenih od strane OECD-ovih stručnjaka).

3.1 Projekat o nepravičnoj poreskoj konkurenciji

Nepravična poreska *konkurencija* je fenomen koji je posebnu pažnju svetske (poreske) javnosti izazvao 1990-ih godina. Razlog tome jesu sve prisutnija globalizacija i povećanje broja multinacionalnih kompanija, kao i potreba/želja država za sve većim kapitalom kojim ove kompanije raspolažu. Poreska konkurencija, sama po sebi, jeste pozitivna pojava koja podrazumeva da država ili druga političko-teritorijalna jedinica putem proširivanja poreske osnovice i/ili snižavanja poreskih stopa pokušava da privuče kapital i investicije na svoju teritoriju (Schoen, 2005). Ujedno, na ovaj način, (pravična) poreska konkurencija proizvodi pozitivne efekte u poreskom sistemu države i utiče na fiskalnu disciplinu državne vlasti (Steichen, 2003). Imajući u vidu da se investitori, prilikom ulaganja svog novca u privredu određene države, rukovode procenom o povratu uloženog novca (putem proizvodnje, prodaje, stanja infrastrukture,

postojanja kvalifikovanih radnika, otvorenosti tržišta, ali i visine poreskog opterećenja, itd.), to države često nastoje da što više umanje efektivne stope za one poreze koji pogađaju kapital i investicije. Može se dogoditi da države toliko umanje svoje stope, da to ima negativan uticaj po tržište i privredu susednih država. Na ovaj način, umesto da poreska konkurencija bude pozitivna pojava koja podstiče države i niže političko-teritorijalne jedinice da poreskim merama utiču na povećanje javnog blagostanja i bogatstva na globalnom nivou, kroz umanjivanje troškova proizvodnje javnih dobara, postaje neželjena i negativna pojava koja dovodi do umanjivanja javne potrošnje do izraženo niskog nivoa (Stojanović, 2010) Upravo ovaj problem došao je do izražaja u drugoj polovini 20. veka, i to pre svega u Evropskoj uniji, zbog postojanja Zajedničkog tržišta i carinske unije, a time i uske privredne povezanosti država-članica. Problem je došao do izražaja i u celom svetu, posebno sa pojavom tzv. poreskih rajeva, kao "privilegovanih poreskih sistema", i to uglavnom u vidu mikro-država ili zavisnih teritorija koje pripadaju drugoj državi i u kojima se pružanje određenih usluga ili uopšte ne oporezuje ili se oporezuje po izuzetno niskoj stopi, a često je prisutno i nepostojanje poreza na dohodak (fizičkih lica i kompanija). (Rosembuj, 1999) Sve ovo uslovalo je i preduzimanje odgovarajućih mera od strane EU, ali i na međunarodnom planu. U vezi sa tim, posebno su značajni rad Evropske komisije i OECD-a. EU je, paralelno sa OECD-om, preduzimala odgovarajuće mere za zaštitu Zajedničkog tržišta. Tako su usvojeni: Kodeks ponašanja u oporezivanju poslovne aktivnosti i Unutrašnji sporazum. Kodeks ponašanja usvojen je od strane Saveta ministara finansija država-članica EU, kao dokument koji nije pravno obavezujući, ali su se njime države-članice ipak politički obavezale na rešavanje problema nepravične poreske konkurencije. Nepoštovanje smernica i principa sadržanih u Kodeksu ne proizvodi pravne sankcije, već političke (politički pritisci, na je uticaj znatno veći u odnosu na uticaj pravnog sankcionisanja). Unutrašnjim sporazumom između država-članica utvrđene su

² Najčešća zloupotreba kojoj američke kompanije pribegavaju u svrhu izbegavanja ili umanjivanja poreske obaveze predstavljaju korporativne inverzije. Reč je o izmeštaju sedišta matične kompanije sa teritorije SAD na teritoriju druge države, čime kompanija gubi

američko državljanstvo i prestaje da bude američki poreski obveznik (samim činom registracije u drugoj državi). Više vidi: (Stojanović, Korporativne inverzije u poreskom pravu Sjedinjenih Američkih Država, 2015)

smernice u vezi sa finansiranjem ogranaka, holding kompanija i sedišta grupe kompanija, kada se smatra da imaju određene "nepravične" karakteristike. Iako oba dokumenta nemaju pravno obavezujuću snagu, ipak su se države-članice obavezale da:

1. ne uvode nove poreske mere koje se smatraju nepravičnim, poštuju utvrđene principe vođenja poreske politike i kritički ocenjuju (ne)pravičnost novih poreskih mera.
2. preispitaju svoje zakone i praksu i, ako je potrebno, da ih izmene.

U okviru EU, utvrđeni su i kriterijumi na osnovu kojih se određuje da li je neki poreski režim nepravičan: kada se poreske povlastice dodeljuju samo nerezidentima ili na osnovu transakcija u vezi sa nerezidentima; ako se kod dodeljivanja povlastica ne uzima u obzir ekonomska suština aktivnosti; kada se profiti određuju nezavisno od međunarodno prihvaćenih principa; netransparentne poreske mere ili one koje ne pogađaju domaće tržište, itd. (Stojanović, 2010) S druge strane, OECD je 1996. počela sa sprovođenjem *Projekta o nepravičnoj poreskoj konkurenciji* (engl. 'Harmful Tax Competition'), i u tom kontekstu, istaknuto je da je osnovni razlog pojave nepravičnih poreskih režima globalizacija svetske privrede koja je dovela do olakšanog kretanja kapitala i poslovnih aktivnosti, a kao potencijalno "najopasniji" nepravični poreski režimi ocenjeni su poreski rajevi i nepravični preferencijalni poreski režimi. Prema OECD-u, četiri kriterijuma identifikuje poreski režim kao poreski raj: neoporezivanje ili samo nominalno oporezivanje određenog dohotka; nepostojanje efektivne razmene informacija; netransparentnost u funkcionisanju zakonskih ili drugih pravnih i administrativnih odredbi; nepostojanje suštinskih privrednih aktivnosti. Nepravične preferencijalne poreske režime karakteriše: netransparentnost; nepostojanje efektivne razmene informacija i nepostojanje uticaja na nacionalno tržište. Osim toga, i: dvostruko oporezivanje, izbegavanje plaćanja poreza, utanjena kapitalizacija i transferne cene, pokazatelji su da je poreski režim

nepravičan. (OECD, 1998) Imajući u vidu posledice koje postojanje nepravičnih poreskih režima proizvodi po privredu pojedinačnih država i svetsku privredu uopšte, OECD je preporučila svojim državama-članicama preduzimanje određenih (odbrambenih) mera: u nacionalnom zakonodavstvu i praksi; u vezi sa postojećim (već zaključenim) bilateralnim poreskim ugovorima, kao i u pogledu intenziviranja međunarodne saradnje u poreskim stvarima. Reč je o unilateralnim i bilateralnim merama koje se tiču: odbijanja poreskih beneficija; pružanja višestruke pomoći i razmene informacija u poreskim stvarima i pravila o transfernim cenama i poreskom izveštavanju. Posebno se ističu mere koje se odnose na: sprečavanje izbegavanja plaćanja poreza (poreske evazije); zakonodavstvo o kontrolisanim stranim korporacijama (CFC zakonodavstvo); razgraničavanje ograničene od neograničene poreske odgovornosti i definisanje rezidentstva u nacionalnom poreskom zakonodavstvu; računovodstvena pravila kojima se sprečava transfer prihoda van države; transferne cene; poslovne troškove i njihovo umanjivanje; utanjenu kapitalizaciju, itd. (Stojanović, 2010)

Mere predložene od strane OECD-a i EU imale su značajan uticaj po države i njihovo nacionalno i međunarodno poresko zakonodavstvo: države su unele odgovarajuće odbrambene mehanizme u nacionalne poreske zakone i bilateralne poreske ugovore. I to je izvestan vremenski period uspešno funkcionisalo. Međutim, 21. vek, sveopšta globalizacija i digitalizacija, pojava svetske ekonomske i finansijske krize, brojni finansijski skandali i afere, izuzetno jačanje i ukupnjavanje multinacionalnih kompanija i pronalaženje novih načina "zaobilazanja" nacionalnih i međunarodnih poreskih pravila i sankcija zbog izbegavanja poreskih obaveza, itd. još više su naglasili neadekvatnost aktuelnih kriterijuma u globalnom međunarodnom poreskom sistemu. Ovo je uticalo da se lideri industrijski najrazvijenijih država³ okupe i donesu odluku o angažovanju OECD-a da, najpre, istraži i identifikuje nove i najveće probleme sa kojima se

³ Ekonomski najrazvijenije države sveta okupljene su u "Grupi 8" (G-8) koju sačinjavaju: SAD, Velika Britanija, Francuska, Nemačka, Kanada, Italija, Japan, Rusija. Takozvanu proširenu grupu (naj)razvijenijih država, poznatu pod nazivom "Grupa 20" (G-20), osim navedenih osam država, čine još i Argentina, Australija,

Brazil, Kina, Indija, Indonezija, Republika Koreja, Meksiko, Saudijska Arabija, Južna Afrika, Turska i EU. Grupa 20, koja okuplja lidere razvijenih država i država u razvoju sa svih kontinenata, predstavlja glavni forum na kome se diskutuje i donose odluke o međunarodnoj ekonomskoj saradnji. Vidi (G20.org, 2020).

svetska ekonomija i poreski sistem suočavaju na globalnom planu i koji zahtevaju najhitnije rešavanje, a da zatim predloži mere koje bi države trebalo da preduzmu na nacionalnom i međunarodnom planu. U vezi sa tim, 2013. OECD je predstavila javnosti novi projekat u poreskoj oblasti - *Projekat o eroziji poreske osnovice i prebacivanju profita* (engl. 'Base Erosion and Profit Shifting', BEPS).

3.2 Projekat o eroziji poreske osnovice i prebacivanju profita (BEPS)

Projekat o eroziji poreske osnovice i prebacivanju profita, poznatiji kao "BEPS", započet je kao odgovor na sve prisutnije izbegavanje plaćanja poreza na globalnom planu. Multinacionalne kompanije koje ostvaruju najveće prihode i najviše učestvuju u stvaranju svetskog bogatstva, ujedno su i najviše sklone izbegavanju poreskih obaveza, zbog čega je ovaj projekat, prvenstveno, usmeren na njih i preduzimanje mera na nacionalnom, bilateralnom i globalnom nivou za uspostavljanje narušene finansijske ravnoteže. Dok multinacionalne kompanije, korišćenjem pravnih praznina i različitih neefikasnih administrativnih procedura u nacionalnom zakonodavstvu, sklapaju aranžmane (između povezanih entiteta u okviru same multinacionalne grupe) putem kojih premeštaju profite iz država u kojima su ostvareni u druge države gde će biti nisko ili nulto oporezovani, mnoge države menjaju svoje nacionalno zakonodavstvo uvođenjem različitih podsticaja sa ciljem privlačenja što većeg kapitala na svoju teritoriju. Tako, dok je s jedne strane prisutna agresivno poresko planiranje kompanija, dotle je s druge strane prisutna agresivna poreska konkurencija između država kao izuzetno štetna pojava, kada se države u tolikoj meri utrkuju u ponudi što povoljnijih uslova poslovanja investitorima da uopšte ne uzimaju u obzir koliko će to štetno uticati na privrede susednih država. Razlog za ovakvo ponašanje država treba tražiti u potrebi za većim kapitalom koja je naročito izražena kod država koje se, zbog izbijanja globalne ekonomske i finansijske krize, suočavaju sa nedostatkom kapitala i potrebom za ulaganjem u različite sektore privrede. (Stojanović, 2016) Akcionim planom koji je OECD predstavila 2013. godine (OECD, 2013) istaknuto je 15 problema za koje se smatra da predstavljaju najveće nedostatke u nacionalnim i međunarodnim

poreskim sistemima, a koji samo "daju vetar u leđa" multinacionalnim kompanijama i drugim licima da izbegavaju svoje poreske obaveze:

1. oporezivanje digitalne privrede.
2. neutralizacija efekata aranžmana u vezi sa hibridnim entitetima.
3. uvođenje i poboljšanje pravila o kontrolisanim stranim korporacijama.
4. sprečavanje erozije nacionalnih poreskih osnovica uvođenjem pravila o odbijanju kamata i drugim finansijskim plaćanjima.
5. efikasnije rešavanje problema uzrokovanih postojanjem nepravičnih poreskih režima, uzimanjem u obzir transparentnost i ekonomsku prirodu privrednih aktivnosti i transakcija.
6. sprečavanje zloupotreba u vezi sa poreskim ugovorima.
7. sprečavanje izbegavanje poreske obaveze putem „veštačke“ konstrukcije nepostojanja stalne poslovne jedinice.
8. sprečavanje zloupotreba u oblasti transfernih cena u vezi sa transakcijama koje se tiču intelektualne i industrijske svojine, kapitala i kod drugih visokorizičnih transakcija (koje su istaknute u tačkama 8, 9 i 10 Akcionog plana).
9. razvoj metodologije za prikupljanje i analizu podataka o eroziji poreske osnovice i premeštanju profita, kao i za preduzimanje adekvatnih protivmera.
10. zahtev da poreski obveznici otkriju svoje aranžmane sklopljene radi agresivnog poreskog planiranja.
11. preispitivanje dokumentacije o transfernim cenama.
12. efikasnije rešavanje problema koji se pojavljuju u toku postupka uzajamnog sporazumevanja, utvrđenog bilateralnim poreskim ugovorom.
13. ustanovljavanje tzv. multilateralnog instrumenta (sporazuma kome bi pristupile države-članice i nečlanice OECD-a, a putem koga bi se jedinstveno rešavali globalni poreski problemi).

Nakon usvajanja Akcionog plana, stručnjaci OECD počeli su sa „razradom“ rešavanja navedenih problema i, u skladu sa time, ponudili državama odgovarajuće načine primene, tj. akcije, što je vrlo brzo počelo da daje rezultate. Primera radi, već od 2017. godine mnoge države su, kao meru zaštite od zloupotreba putem transfernih

cena, uvele obavezu multinacionalnih kompanija da podnose izveštaje o rezultatima poslovanja s obzirom na sve države u kojima obavljaju svoje poslovne aktivnosti, odnosno u kojima se nalaze poslovni entiteti (ogranci, stalne poslovne jedinice, zavisna preduzeća) koji ulaze u sastav pojedinačne multinacionalne kompanije. Uvođenje posebnog globalnog standarda u ispunjavanju i podnošenju izveštaja značajan je korak u borbi protiv izbegavanja poreza i ostvarenju transparentnosti u prekograničnim poslovnim aktivnostima multinacionalnih kompanija, budući da se često u zavisnim kompanijama i poslovnim jedinicama koje se, po pravilu, nalaze u državama sa niskom stopom oporezivanja poslovnih prihoda, ostvaruju znatno veći prihodi u odnosu na one koji se ostvaruju u državi matične kompanije. Tako su mnoge multinacionalne kompanije, već krajem 2017. i početkom 2018. godine, bile obavezne da podnose svom poslovanju, zavisno od visine prihoda koju ostvaruju na godišnjem nivou. Reč je o obavezi koju su uvele mnoge države u skladu sa Smernicom za dokumentaciju o transfernim cenama i izveštavanje po državama, koju su sačinili OECD-ovi stručnjaci na osnovu Akcionog plana. Prema ovoj smernici, multinacionalne kompanije koje su u 2015. godini ostvarile bruto prihod veći od 750 miliona evra obavezne su da podnose tri vrste izveštaja o svom poslovanju: glavni izveštaj, lokalni izveštaj i izveštaj prema državama poslovanja. (Stojanović, 2017)

Najvažniju tačku predviđenu Akcionim planom predstavlja usvajanje multilateralnog instrumenta (multilateralne konvencije). Njegovim potpisivanjem i ratifikacijom od strane država, automatski će se izvršiti izmene postojećih bilateralnih poreskih ugovora, a u skladu sa rešenjima utvrđenim samim instrumentom. Krajem 2016. godine usvojena je Multilateralna konvencija za primenu mera u vezi sa poreskim ugovorima radi sprečavanja erozije poreske osnovice i prebacivanja profita (engl. '*Multilateral Convention to Implement tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*') i, paralelno sa njom, Tehničko objašnjenje za primenu Multilateralne konvencije (engl. '*Explanatory Statement*'). (Stojanović,

Poresko planiranje multinacionalnih kompanija, 2017) Do kraja aprila 2020. ukupno 94 države pristupile su ovoj konvenciji i, u većini država, konvencija je stupila na snagu⁴.

4 PANDEMIJA COVID-19 I MEĐUNARODNI PORESKI SISTEM

Ipak, i pored uspeha koji pokazuje primena mera predloženih od strane OECD-ovih stručnjaka kao rezultat sprovođenja BEPS projekta, a radi zaštite nacionalnih poreskih sistema i globalne ekonomije, izgleda da će izbijanje pandemije svetskih razmera Covid-19, nakon svetske ekonomske i finansijske krize izazvane 2008. godine, ostaviti još snažnije posledice po nacionalne i svetsku privredu. Izbijanje pandemije uzrokovalo je pad privredne aktivnosti u obimu sa kojim se savremeni svet do sada nije suočio. Dok je većina razvijenih država preduzela urgentne mere zaštite radnih mesta i pružanja finansijske podrške najugroženijim domaćinstvima, manje razvijene države (države u razvoju i nerazvijene države) u kojima su zdravstveni i privredni sistem slabije razvijeni, bez podrške drugih država neće uspeti da, makar delimično, otklone ogromne finansijske posledice i zastoj u privrednoj aktivnosti. (OECD, 2020a) i (OECD, 2020) Nakon smirivanja epidemije, neophodno je još više pojačati međunarodnu saradnju i koordinaciju u pružanju pomoći ovim državama, ali i u oporavku svetske privrede, za koju je očigledno da će se nakon šoka i krize izazvane virusom Covid-19 dugo oporavljati. Posebno treba raditi na prilagođavanju međunarodnih poreskih pravila i standarda u korist svih država, naročito onih najugroženijih koje, i pre izbijanja pandemije i krize, svojim sistemom nisu mogle adekvatno i brzo odgovoriti na izazove savremenog poslovanja i rešenja predložena BEPS projektom.

Iako je očigledno da preduzimanje mera tokom trajanja pandemije, kao i odgovarajućih mera nakon smirivanja pandemije, vodi značajnom snižavanju poreskih prihoda država u kratkom i srednjem roku, na dugi rok, ove mere će doprineti rastu i oporavku privrede i ubrzaće povećanje prihoda, a ujedno će predstavljati manji finansijski gubitak za države, u poređenju sa situacijom kada

⁴ Među državama-potpisnicama Multilateralne konvencije je i Srbija, koja je 7.6.2017. potpisala konvenciju, 5.6.2018. podnela rezerve na određene

članove zavisno od zaključenih bilateralnih poreskih ugovora, a 1.10.2018. konvencija je stupila na snagu u Srbiji. Više videti u (OECD, 2020)

se uopšte ne bi preduzele bilo kakve mere podrške. Države su različito odgovorile na novonastalu situaciju i preduzimale različite mere: subvencionisanje isplate zarada radnicima, skraćivanje radnog vremena, finansijska podrška malim i srednjim preduzećima i najugroženijim domaćinstvima, ali i produžavanje rokova za podnošenje poreskih prijava, odlaganje plaćanja poreza, brži povraćaj poreza, proširivanje delokruga odredbi u vezi sa prenošenjem poslovnih gubitaka, uvođenje poreskih izuzimanja za plaćanje doprinosa za obavezno socijalno osiguranje, poreza na zaradu i/ili imovinu, itd. Upravo preduzimanje ovih mera, ali i rešavanje problema identifikovanih BEPS projektom, naročito onih koji su uzrokovani digitalizacijom privrede, uz obezbeđivanje da multinacionalne kompanije budu oporezovane prema mestu gde stvaraju profit i u pravoj meri, sada će biti još potrebnije nego pre izbijanja ekonomske i finansijske krize izazvane pandemijom Covid-19. (OECD, 2020a), (OECD, 2020b)

5 ZAKLJUČAK

Koliko god da su globalizacija i povezivanje država u različitim ekonomskim i socijalnim oblastima donele koristi svim državama, već u zadnjoj deceniji 20. veka i u 21. veku ovakav sistem pokazao je brojne nedostatke. Naročito je na poreskom planu postalo očigledno da međunarodni sistem oporezivanja ne može efikasno da odgovori na izazove koje nameće globalizacija. Međusobna povezanost u isporuci dobara, pružanju usluga, proizvodnji, lako prelaženje granica mobilnih resursa (kapitala, poslovne aktivnosti i radne snage) nije u skladu sa poreskim pravilima razvijenim u prvoj polovini 20. veka. Sistem za koji je ocenjeno da više ne služi

svojoj svrsi u pogledu raspodele prihoda koja obezbeđuje da multinacionalne kompanije plaćaju pravi iznos poreza na pravom mestu i u pravo vreme (Turley, Petriccione, & Chamberlain, 2017), zbog čega su i na međunarodnom, globalnom nivou preduzimani različiti projekti (naročito od strane OECD-a), i na regionalnom planu (naročito od strane EU) predlagana rešenja za prevazilaženje problema, nakon izbijanja svetske ekonomske i finansijske krize 2008. godine bio je ozbiljno poljuljan. I koliko god se činilo da BEPS projekat predstavlja "svetlo na kraju tunela" i da primena predloženih rešenja može dovesti do uspešnog prevazilaženja problema izazvanih izbegavanjem plaćanja poreza i drugim zloupotrebama na međunarodnom nivou od strane najvećih imaoaca svetskog bogatstva - multinacionalnih kompanija, izbijanje pandemije svetskih razmera izazvane virusom Covid-19, ne samo što je uzrokovalo značajan pad privredne aktivnosti u svim državama i na globalnom nivou, nego će i za neizvestan (duži) vremenski period odložiti primenu BEPS mera. Posledice krize, njen uticaj na svetsku i nacionalne privrede, poreske sisteme, socijalni sistem i, uopšte, sve oblasti funkcionisanja država, tek će se pokazati u predstojećem periodu. Nakon suočavanja i najhitnijeg rešavanja najugroženijih oblasti i građana pružanjem, najčešće, bespovratne državne finansijske pomoći i preduzimanjem različitih poreskih mera kojima se poreskim obveznicima olakšava ili umanjuje plaćanje poreza, odnosno daje poresko oslobođenje, kada nacionalne i svetska privreda koliko-toliko počnu da funkcionišu, početni pad poreskih prihoda biće usmeren u drugom pravcu, jačanju najizdašnijih izvora prihoda i naplati poreskih obaveza od najvećih poreskih obveznika - multinacionalnih kompanija.

CITIRANA DELA

Couzin, R. (2002). *Corporate Residence and International Taxation*. Amstredam: IBFD.

G20.org. (2020, 05 05). *G20 Participants*. Preuzeto sa G20.org: <https://g20.org/en/about/Pages/Participants.aspx>

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

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

OECD. (2020, 04 30). *Signatures and parties to the Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. Preuzeto sa oecd.org: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

- OECD. (2020a). *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience*. Preuzeto sa [read-oecd-ilibrary.org](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis): https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis
- OECD. (2020b, 04 28). *A systemic resilience approach to dealing with Covid-19 and future shocks*. Preuzeto sa [read.oecd-ilibrary.org](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=131_131917-kpfefrdfnx&title=A-Systemic-Resilience-Approach-to-dealing-with-Covid-19-and-future-shocks): https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=131_131917-kpfefrdfnx&title=A-Systemic-Resilience-Approach-to-dealing-with-Covid-19-and-future-shocks
- Popović, D. (2008). *Poresko pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu i JP "Službeni glasnik".
- Rosembuj, T. (1999). Harmful Tax Competition. *Intertax*, 27(10), 316-334.
- Schoen, W. (2005). Playing Different Games? Regulatory Competition in Tax and Company Law Compared. *Common Market Law Review*, 42, 331-365.
- Steichen, A. (2003). Tax Competition in Europe or the Timing of Leviathan. U W. S. (editor), *Tax Competition in Europe* (str. 43-119.). Amsterdam: IBFD.
- Stojanović, S. (2010). *Nepravična poreska konkurencija*. Kragujevac: Pravni fakultet.
- Stojanović, S. (2015). Korporativne inverzije u poreskom pravu Sjedinjenih Američkih Država. *Pravo i privreda*(10-12), 5-18.
- Stojanović, S. (2016). *Međunarodno poresko pravo*. Beograd: Univerzitet UNION-Nikola Tesla.
- Stojanović, S. (2017). *Poresko planiranje multinacionlnih kompanija*. Beograd: Poslovni i pravni fakultet Univerziteta UNION-Nikola Tesla.
- Turley, C., Petriccione, M., & Chamberlain, D. (2017). *A New Dawn for the International tax System: Evolution from the past to future and what role will China play?* eBook: IBFD.