

ПРОВЕРА ПОСЛОВАЊА СА ИНОСТРАНСТВОМ ОД СТРАНЕ ПОРЕСКИХ ВЛАСТИ У СРБИЈИ У ЦИЉУ СПРЕЧАВАЊА ИЗМЕШТАЊА ДОБИТИ У ИНОСТРАНСТВО

Сажетак: Живимо у времену када су глобализација и интеграција постале неизоставне у пословном свету. Национално тржиште је веома уско, а достигнућа једне националне привреде ограничавајућа, због чега постоји неизбежна потреба за интернационалним капиталом. Управо ти процеси, условили су тесну сарадњу пореских администрација заинтересованих држава у циљу ефикасног спречавања различитих видова злоупотреба у области опорезивања. Порески обвезници могу обављати делатност широм света, максимално користе пореске олакшице, односно минимизирају пореска оптерећења зависних привредних субјеката, а све у циљу ефикасног пословања и остваривања добити. С друге стране, пореске власти морају да поштују државне границе у вршењу својих функција и управо је то разлог да се пореска сарадња јавља као неминовност. То је створило велике проблеме националним пореским властима и због тога се јавља већа потреба за узајамном правном помоћи у пореским стварима међу земљама. Правна наука до сада није пронашла одговарајући баланс између заштите националних пореских интереса земаља и развитка међународно-правних пореских стандарда у области узајамне пореско-правне помоћи.

Као део међународног пореског права, јавља се узајамна правна помоћ у пореским стварима посвећена сузбијању пореске евазије и других штетних појава за финансијске интересе земаља. Размена информација између пореских власти, омогућује лакшу и сигурнију наплату пореза, ширу примену принципа светског дохотка и стимулише пореску хармонизацију, смањује трошкове опорезивања, повећава износ пореских прихода, а утиче и на сузбијање пореске евазије.

Кључне речи: међународно опорезивање, порески односи са иностранством, размена пореских информација, наплата пореза другим земљама, пореске контроле

Увод

Савремене технологије олакшава пословање привредних субјеката у иностранству, али истовремено олакшава и размену информација због смање-

* vesna.aleksic@pravnofakultet.rs

ња трошкова и времена пореске сарадње између земаља. Комуникационе технологије смањују приватност пореских субјеката. Тако порески обвезници, са једне стране, могу извршити пореско планирање и пореску утају преко рачунара, чиме је лакше и јефтиније постало непоштовање пореских прописа, док са друге стране, то утиче на доступност информација пореским органима са Интернета.

Ефекти размене пореских информација могу бити позитивни кроз смањење трошкова опорезивања, повећава износ пореских прихода, сузбијање пореске евазије, али могу бити и негативни. Земље су често принуђене да размењују пореске информације иако је размена на штету њихових пореских интереса и интереса њихових пореских обвезника, чиме се угрожава фискални суверенитет земаља. Размена информација више штити интересе великих и развијених држава које форсирају поштовање принципа резидентности у области опорезивања.

Порески обвезници широм света, користили су уговоре о избегавању двоструког опорезивања ради смањења пореског оптерећења, а либерализација међународног кретања капитала 80-тих година прошлог века, довела је до тога да богати појединци и корпорације почињу 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 инвестиција у иностранству, а увећала се и атрактивност пореских рајева¹. Тиме су развијене земље губиле пореске приходе. Како би то спречиле или умањиле, развијене земље су иницирале развој узајамне правне помоћи² и креирање инструмената у сузбијању међународне пореске евазије. У Европској Унији, 1977. године донета је 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).

УН су још давне 1980. године усвојиле Модел конвенције о двоструком опорезивању између развијених и неразвијених земаља, у циљу побољшања међународне размене пореских информација. Конвенција је ревидирана 2011. године, а обухватила је принципе пореске сарадње који су предвиђени другим међународним документима³.

Светска економска криза 2008. године и смањење пореских прихода, у великом броју земаља у свету, доводи до јачања међународне пореске сарадње, као једним од начина смањења пореске утаје и опорезивања скривених прихода пореских обвезника.

¹ 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.

² Узајамна правна помоћ је свака правно регулисана активност између државних органа двеју или више земаља ради утврђивања и наплате пореза једне земље.

³ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations, New York, 2011

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

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. У документима ОЕЦД, наводи се да је један од битних услова за сузбијање и ограничавање рада пореских рајева и штетних пореских пракси управо размена информација у пореским стварима ради на поштовању стандарда о: доступности битних информација о опорезивању, могућности пореских органа да обезбеде такве информације и размени пореских информација⁴.

ОЕЦД је 2002. године усвојио Модел споразума о размени пореских информација, што је довело до тога да се велики број пореских администрација укључи у међународну размену информација у пореским стварима. Овај документ је омогућио правни оквир за размену информација без закључивања међународних пореских уговора⁵.

Изазов будућности је аутоматска размена пореских информација, а она обухвата систематско и периодично достављање обиља пореских информација о одређеним категоријама прихода из земље извора земљи резидентства без формалног захтева⁶.

Први пут, аутоматска размена пореских информација је прописана Директивом ЕУ о опорезивању прихода од штедње у облику камате 2003. године⁷. Након тога, аутоматска размена није била актуелна до 2010. године, када су САД донеле FATCA (eng. 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 (eng. 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 трансакције.

⁴ 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.

⁵ Sara K. McCracken, Going, Going, Gone...Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age", Canadian Tax Journal, (2002) Vol.50, No 6, p. 1887-1888.

⁶ Roman Seer, Isabel Gabert, European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements, Bulletin for International Taxation, February 2011, p. 95

⁷ Niels Johannesen, Gabriel Zucman, The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown, January 31, 2012, p. 5, (<http://www.parisschoolofeconomics.eu/en/zucman-gabriel/>)

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 (две дилигенце) о информацијама са финансијских рачуна⁸.

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.

Проверавање пословних веза са страним партнером од стране пореских органа

Пореске власти су дужне да једне другима пружају пореску правну помоћ, а све са циљем да се спречи међународно двоструко опорезивање и међународно организовано избегавање пореске обавезе. Порески орган може да захтева међународну правну помоћ⁹ у пореским ставрима, ако не може сам да обави службену радњу. Дакле, домаћи порески орган има право да се у току пореског поступка обрати за пружање правне помоћи иностраном пореском органу.

Случајеви у којима порески органи неке земље имају потребу да провере чињенично стање домаћег предузећа „преко границе“:

- Ако се приходи од пословања и остали приходи који припадају домаћем пореском обвезнику, плаћају уз обилажење домаће финансијске управе, у иностранство, на пример: преко фингираног пребивалишта у иностранству, уз помоћ међууключивања компаније у иностранству, путем намештања обрачунских цена, рецимо фактурисањем мањих износа за испоруке и остале услуге.
- Ако се домаћа основица за опорезивање бесправно умањује у висини плаћања у иностранство, на пример: путем фингираних издатака предузећа, рецимо плаћања за наводно дуговану камату, накнаде за лиценцу, трошкове вештака и слично књижењем издатака предузећа, који су, стварно настали, али који се не односе на домаће предузеће, него на производни погон или ћерке фирме у иностранству.
- Ако се приходи остварени у иностранству не пријављују у земљи, што је противно законском регулисању у појединим пореским законима, рецимо у вези са Споразумом о двоструком опорезивању, на пример: приходи од камате за иностране банкарске рачуне, који су евентуално чак отворени са „црним средствима“ из извора прихода у земљи.

⁸ Itai Grinberg, Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System, Georgetown Law, The Scholarly Commons, Working Draft, January 27, 2012, p.4

⁹ Међународна пореска сарадња је сваки заједнички рад двеју или више земаља са циљем заштите националних интереса у области опорезивања и примене пореских прописа.

Могућности манипулисања пореског обвезника код иностраних чињеничних стања, темеље се на сасвим различитим начинима понашања, који се могу оценити као:

- легална оптимализација пореза, где порески обвезник у принципу има право слободног избора, да из пореских разлога премести своју привредну делатност у повољније иностранство. Конкурентски однос пореских система је изазов за пореску политику сваке државе, и није ствар пореске администрације,
- у грађанско-правном смислу формално дозвољено поступање пореског обвезника, које се због економског начина посматрања, а нарочито због злоупотребе правних могућности уобличавања, не признаје за сврхе опорезивање, али је без кривичноправног значаја,
- спорна, али апсолутно прихватљива одлука пореског обвезника у погледу правних питања, на пример приликом одређивања обрачунских цена. И код овог случаја би порески резултат, могао да се коригује, али то не доводи до кривично-правних закључака,
- неистинито представљање порески релевантних чињеница од стране пореског обвезника. У вом подручју лежи једно тежиште пореског и кривичноправног истражног посла код иностраних чињеничних стања, и то под отежаним условима.

Као што смо већ навели, овлашћење пореске администрације сваке државе у погледу контроле, завршава се на границама њене земље. Из међународних разлога, порески органи не могу да воде истрагу у иностранству. Како би се превазишла ограничења вођења контроле домаћих пореских власти, може се деловати како на основу дозвољеног домаћег законодавства, тко и путем међународних уговора и управних споразума.

Правна ситуација у нашој земљи

Проширена обавеза сарадње пореског обвезника код иностраног чињеничног стања

Послове пореске контроле, као део пореског поступка, Пореска управа спроводи на основу овлашћења прописаних ЗПППА¹⁰. Пореска управа је овлашћена да врши проверу и утврђује законитост и правилност испуњавања пореске обавезе, као део пореског поступка, који врши у складу с одредбама ЗПППА. Предмет пореске контроле јесу радње пореског обвезника из порескоправног односа, у погледу којих се испитује поштовање закона и других прописа. Прецизније, у пореској контроли врши се провера потпуног исказивања, правилности, тачности и благовремености обрачунавања и плаћања пореза по врстама, а у зависности од предмета контроле, који је одређен у налогу за контролу. У њој се проверавају и ажурност, тачност и веродостојност књиговодствених исправа и других евиденција, правилност вођења пословних књига и других евиденција и правилност у примени пореских и с њима пове-

¹⁰ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, Сл. 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, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, 108/16 и 30/18.

заних прописа. Пореска управа је овлашћена да наложи отклањање неправилности или пропусти пореског обвезника у испуњавању пореских обавеза који се утврде у поступку контроле¹¹.

Полазна тачка налази се у Закону о пореском поступку и пореској администрацији¹², у члану 25. закона, који прописује опште обавезе пореског обвезника, затим у члану 44. закона прописује достављање на увид и проверу испавана и члану 45. истог закона који прописује обавезу и процедуру давања информација. Дакле, Пореска управа може да захтева од пореског обвезника да у предвиђеном року, достави на увид и проверу пословне књиге и евиденције, рачуноводствене исказе, пословну документацију, као и друге исправе и доказе, ради утврђивања чињеничног стања. Пореска управа доноси одлуку о начину достављања исправа, да ли ће бити достављене на увид у њеним службеним просторијама, електронским путем или ће се увид обавити код лица које је предмет провере. А порески обвезник је дужан да на захтев Пореске управе пружи потребне информације, потребне за утврђивање чињеничног стања од значаја за опорезивање.

Члан 127. ЗПППА потврђује обавезу сарадње између пореског обвезника и пореске администрације, нарочито за поступак теренске контроле. Овај члан прописује обавезу учествовања пореског обвезника у поступку теренске контроле, тако што пореском инспектору даје обавештења и изјаве, даје увид у стање сировина, репродукционог материјала, полупроизвода, готових производа и робе и опреме, као и увид у пословне књиге, евиденције и друге исправе и документацију.

Члан 37. ЗПППА проширује обавезу пореског обвезника да сарађује и када је у питању његова привредна делатност у иностранству. На основу овог члана закона, порески обвезник је дужан, да на захтев пореске администрације, достави пословне књиге и документацију страних предузећа која су под његовом контролом и под његовим утицајем. Уколико страни прописи не дозвољавају достављање пословних књига и евиденција, порески обвезник је дужан да достави оверени препис. А уколико пословне књиге и евиденција нису вођене на српском језику, на захтев пореског инспектора, прилаже се и оверени превод.

Према дефиницији ЕУ, породичне фирме су компаније у којима већину права одлучивања има оснивач или особа која је купила предузеће и најближи чланови породице, а у управљање предузећем укључена је најмање једна особа из породице, а у случају акционарског друштва оснивач са члановима породице има најмање 25% права одлучивања. Под појмом "породична фирма" најчешће се подразумева предузеће у којем је већина гласова у рукама породице, укључујући оснивача који намерава да пренесе фирму на своје потомке.

У принципу се може претпоставити да међу такозваним блиским лицима постоји један такав однос утицаја, када између њих непосредно или посредно постоји однос учешћа од најмање 25 % (знатно учешће у капиталу).

¹¹ Алексић, В., 2016, Пореско право, Правни факултет Универзитета Унион у Београду.

¹² ЗПППА, Сл. 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, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, 108/16 и 30/18.

Дефиниција и критеријуми за утврђивање повезаности лица за потребе утврђивања пореза на добит правних лица дати су у члану 59. ст 2. до 7. Закона о порезу на добит правних лица¹³. Када је реч о предузетницима, повезаност других лица са обвезником утврђује се у складу са чл. 36. Закона о порезу на доходак грађана¹⁴.

Према члану 59. Закона о порезу на добит правних лица, повезаност постоји:

- између обвезника и неког лица уколико један од њих поседује најмање 25% или више учешћа у капиталу другог
- између обвезника и неког лица уколико један од њих поседује најмање 25% или више гласачких права у органима управљања другог
- између обвезника и неког другог лица у којима иста лица учествују у управљању, контроли или капиталу са најмање 25% или више власништва, односно гласачких права у њиховим органима управљања
- између обвезника и физичких лица која су у (ван)брачним или родбинским односима са лицем које поседује 25% и више учешћа у капиталу, односно 25% и више гласачких права у органима управљања обвезника
- између обвезника и свих правних лица који су резиденти јурисдикција са преференцијалним пореским системом

У овом члану Закона дата је и општа дефиниција повезаности: лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке. Дакле, повезаност се може утврђивати у односима обвезника како са правним, тако и са физичким лицима. Уколико су анализираној години постојала пословања између повезаних лица, неопходно је направити студију о трансферним ценама која се предаје надлежним пореским институцијама.

Уопштено се као правна или стварна могућност утицаја може сматрати¹⁵:

- овлашћење за издавање налога иностраној ћерка фирми или сестринској фирми, контрола неког предузећа из Концерна, остали односи према праву о Друштвима, права према иностраним партнерима по основу појединачних уговора, породични или остали лични односи.

Обавеза подношења документације постоји и онда, када порески обвезник без доказаних преовлађујућих права, стварно добија документацију из иностранства. То важи чак и онда, када су између учесника изричито постигнути другачији споразуми.

¹³ Закон о порезу на добит правних лица, Сл. гласник РС, бр. 25/01, 80/02, др. закон, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14– др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење и 112/15.

¹⁴ Закон о порезу на доходак грађана, Сл. гласник РС, бр. 24/01, 80/02– др. закон, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14– др. закон и 112/15.

¹⁵ Друштво које поседује друго друштво, назива се мајка-фирма, док је поседовано друштво - кћерка-фирма. Некада се користи и појам сестринске фирме, за друштва која су у власништву једног друштва. Мајка-фирма обично поседује 100% или бар већински део капитала кћерке-фирме, мада ни то није обавезно (пресудан или значајан утицај може бити остварен и на неки други начин, нпр. поседовањем тзв. контролног пакета акција односно удела).

Порески орган може да захтева подношење оригиналне документације. То важи нарочито онда, када постоје сумње у садржинску тачност поднетих копија. У документацију коју треба прибавити, спада, на пример, следеће: исправе о оснивању и записници о оснивању, нескраћени биланси и обрачуни добити и губитака, договори о расподели добити, ревизорски извештаји, уписи у регистре, уговори свих врста; нарочито поверенички уговори и уговори са директором/директорима, изводи из земљишних књига, преписка, код иностраних производних погона, књиговодствена документација која обавезно мора да се чува, инострана пореска решења и службене потврде, записи/документа о врсти и садржини пословних односа са иностраним блиским лицима.

У циљу избегавања могућих пореских неповољности, порески обвезник је обавезан да већ приликом успостављања у пореском смислу значајних иностраних односа, прибави и обезбеди доказна средства, за која је јасно да ће бити потребна (обавеза да се превентивно побрине за доказе).

Уколико порески обвезник није испунио своју обавезу превентивног обезбеђивања доказа, то га касније не ослобађа од његове обавезе да прибави доказна средства, то јест, он се не може позвати на то, да не може, или више не може да прибави чињенична стања. Чак и указивање на могуће кажњавање у иностранству, када се о иностраној привредној ситуацији даје обавештење, не ослобађа пореског обвезника од обавезе да у земљи сарађује у погледу утврђивања пореза.

На пример, таква законска регулатива постоји у Лихтенштајну и у Швајцарској. Ови прописи кривичног права имају за циљ, да редовно пруже заштиту од привредне шпијунаже, али не дају пореском обвезнику право да у сопственом поступку опорезивања одбије давање обавештења.

Правне последице у случају повреде обавеза сарадње

Пореска управа је дужна, у складу са ЗПППА, да остварује права и обавезе из порескоправног односа. Када су у питању дискрециона овлашћења, Пореска управа делује у складу са сврхом тих овлашћења и у оквиру закона. Такође, Пореска управа је дужна да утврђује чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореског обвезника¹⁶.

Уколико порески обвезник не испуни своју обавезу да даје обавештења или је не испуни у потпуности, онда је порески орган на прихватљив начин исцрпео своје могућности за службено утврђивање и порески орган може из ове повреде обавезе, ценећи доказе, да извуче закључке који су за пореског обвезника неповољни.

То нарочито важи у оквиру процене основица за опорезивање, а што је прописано члановима од 58 до 61 Закона о пореском поступку и пореској ад-

¹⁶ чл.4. ЗПППА, Сл. 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, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, 108/16 и 30/18.

министрацији. Та процена нема кривични карактер, јер је порески орган обавезан, да пореску ситуацију испита објективно – у корист као и на штету пореског обвезника.

Процена основица за опорезивање треба да буде што приближнија стварној ситуацији. Уколико у појединачном случају постоји одређен оквир за процену, онда порески орган може своје подручје одлучивања да исцрпи на терет пореског обвезника. То важи утолико више, што је већа повреда обавезе пријаве пореза и доказа у вези са порезом. Ипак, порески орган не сме да поступа самовољно, него мора да ради према стручној процени.

На основу ових општих начела следе и појашњења:

а) *Није довољна сумња у тачност података пореског обвезника.*

Морају да постоје конкретне индикације у погледу тога, да пријављени порески резултати не могу бити тачни. За неосноване сумње потребно је проширити испитивања.

С друге стране, са проценом није у супротности формална уредност рачуноводства, ако околности појединачног случаја дају повода да се приговори због материјалне тачности записа/документа пореског обвезника. И у вези са тим нису довољне сумње у материјалну тачност. Да ли књиговодствени резултат треба да буде прихваћен или не, мора са сигурношћу да се утврди.

б) *Правила о објективном терету доказивања не важе у поступку процене.*

Објективни терет доказивања одређује последице немогућности разјашњења неког чињеничног стања. Он не регулише доказ, него последице непостојања доказа о чињеницама које су релевантне за одлуку.

У поступку опорезивања, објективан терет доказивања према члану 51 став 1 Закона о пореском поступку и пореској администрацији¹⁷ у принципу подељен је између :

- а) пореског органа - за чињенице које су основа за порез и које повећавају порез,
- б) и пореских обвезника - за чињенице које укидају и које умањују порез.

Основана процена је, међутим, порески инструмент за утврђивање и доказивање, који одређено чињенично стање – бар приближно – објашњава, тако да не постоје претпоставке за одлуку према објективној подели терета доказивања. Сумња која настане због ускраћивања информација, односно недостављања доказа од стране пореског обвезника, који је дужан да их достави Пореској управи, може у поступку утврђивања пореске обавезе да буде на његову штету.

На пример, ако добит неког предузећа треба проценити супротно подацима у пореској пријави, онда порески орган проценом не утврђује само приходе предузећа (чињенице које су основа пореза, односно повећања пореза), већ и ако је потребно одговарајуће издатке предузећа (чињенице које умањују порез). Општа правила терета доказивања не важе, међутим, без изузетка. Уп-

¹⁷ Сл. 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, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15 и 15/16, 108/16 и 30/18.

раво код изузетних чињеничних стања, објективни терет доказивања треба диференцирано посматрати са становишта близине доказа, што је пре свега од значаја код иностраних чињеничних стања.

Још један пример, ако порески орган има конкретне индикације да неко страном партнерско предузеће, редовно у некој земљи са ниским порезом, не обавља сопствено пословање, онда доказ првог утиска говори у прилог томе, да се ту ради о такозваној домицилној фирми или фирми која има сандуче за писма. У једном таквом случају није довољно просто оспоравање пореског обвезника са указивањем на објективни терет доказивања пореског органа, јер треба проценити обележје које је основа пореза (приписивање прихода). Овде порески обвезник мора да докаже, да држи самостално привредно предузеће са одговарајућим особљем и канцеларијским просторијама, односно просторијама за обављање делатности. Даље треба навести и пословне односе, поступке у пословању, начин опорезивања у иностранству итд.

Ако неки порески обвезник успостави пословне односе са неким иностраним домицилним предузећем, онда већ и из саме те чињенице произилазе важни разлози за претпоставку, да уз укључивање тог предузећа треба да се избегне опорезивање добити или имовине, и да се исти преместе у иностранство.

Притом нема никаквог значаја, да ли домаћи порески обвезник има учешће у домицилном предузећу или има могућност да исто контролише. Измештања пословања могућа су и без власништва или контролisaња, рецимо преко повереничких односа / овлашћења.

Спречавање измештања добити у иностранство

Како би се спречило измештање добити у иностранство, може да помогне и једно законско регулисање, према коме се дугови и плаћања без сваке даље претпоставке са пореским дејством не признају, ако поверилац, односно прималац плаћања нису тачно назначени.

Специфичност једног таквог прописа лежи у томе, што порески орган, на пример, само плаћање, његово својство издатка предузећа не мора да доводи у питање, не мора да покрене никаква испитивања у вези тога, а исто тако није обавезан да проценом утврђује основицу за опорезивање. И само непостојање податка о примаоцу, имена и адресе, доводи већ до пореског непризнавања тих плаћања.

Порески орган одлучује према дискреционом праву у складу са обавезом,

- да ли ће захтевати, да порески обвезник наведе повериоца дуга или примаоца издатака,
- у ком износу ће одбијање од пореза издатака или дугова бити ускраћено.

Мерило контроле је притом степен вероватноће губитка пореза у земљи.

Поверилац, односно прималац треба да буде тако прецизно наведен, да је порески орган без посебних тешкоћа и без губитка времена у стању да утврди ко је поверилац, односно прималац.

Код плаћања домицилним предузећима, доказ о примаоцу је пружен само, уколико су наведена лица која стоје иза предузећа. То су она лица, која су уместо неактивног домицилног предузећа, уз економски начин посматрања, пружила неку услугу пореском обвезнику. Навођење само формалних ималаца удела, на пример повереника/пуномоћника није довољно, као што није довољна ни изјава пореског обвезника да не он, него неко треће стране лице стоји иза иностраног предузећа. Неизвесности у погледу личности примаоца, падају на терет пореског обвезника.

Злоупотреба правних могућности

Важан инструмент Пореске управе против губитака пореза због самовољних, материјално неоправданих измештања добити у иностранство, и овде пружа економски начин посматрања. Пореска управа не мора сваку формалну правну позицију са пореским дејством да призна; а пре свега не онда, када грађанскоправно дефинисање доведе до неоправданог избегавања пореза које порески законодавац није предвидео, и са којим се у интересу једнакости опорезивања не треба сложити.

Ево неколико примера:

- (1) Један домаћи предузетник не испоручује робу иностраним купцима директно, него преко своје компаније у иностранству, коју је у том циљу основао.

Уобичајено повећање добити за иностране директне послове, он дели са својим предузећем у иностранству. Економски разлог за то он не може да наведе. Он је мишљења, да мање оптерећење укупним порезом, које је са тим повезано, апсолутно може легално тако да уобличи.

Процена са аспекта пореског права доводи у овом случају до претпоставке, да се ради о злоупотреби правних могућности, односно о злоупотреби постојећих законских норми, и зато у пореском смислу не може да буде призната.

- (2) Порески обвезник бира горе наведено „троугаоно решење“ преко свог предузећа у иностранству само за одређене стране купце, јер не жели да се појављује као њихов добављач. Ако би односи са тим купцима постали познати, то би, наиме, довело до губитка поруцбина других купаца.

Код овог случаја постоје битни разлози који нису у вези са порезом, не постоји пореска злоупотреба правних могућности. Ипак, порески орган је дужан да обрати пажњу на економски исправну поделу укупног прихода на домаће предузеће и инострано ћеркино предузеће. То је питање обрачунских цена између лица у блиском односу.

Светска банка и Међународни монетарни фонд већ неколико година упозоравају власти у Србији да је порески систем препун пореских олакшица и да објективно и поред утврђених пореских стопа који су на нивоу држава Европске уније, буџет има знатно мање средстава по овом основу. Различитим манипулацијама преко сопствених фирми, порески обвезници у Србији могу и потпуно легално да не плате порез. Поред олакшица које им је држава понудила, они су се снашли и да додатно уштеде. Тако, рецимо, свој аутомобил пријаве на фирму, па на њега као основно средство не плаћају порез. Стара је

прича да већина оних који данас имају вредне компаније у Србији, а које су најчешће евидентирание као стране фирме с егзотичних острва, имају озбиљне тимове врло стручних људи којима је једини посао да нађу начина да онај ко их ангажује плати што мањи порез.

Код нас постоје и велика умањења код пореза на добит, па иако је прописана стопа од 15 одсто¹⁸, он на крају, уз велики број пореских ослобођења, може да изнесе само три одсто. Ту је и опција да се региструју као резиденти у иностранству, на пример у Монте Карлу где је порез симболичан, а да не плаћају ништа у Србији. Богаташи су могли и своју вилу да пријаве на фирму, па уместо да плате порез на њену реалну тржишну вредност, они плаћају на књиговодствену која је знатно мања. Неки одлуче да не примају плату, већ у највећем делу узимају дивиденду или другу врсту накнаде од фирме оснивача, а која је обично регистрована у неком од „пореских рајева”. Тачније, сваки кеш који им је потребан стигне „заобилазно“ преко неког од егзотичних острва, где фирма из Србије фактурише разне услуге типа „консалтинг“ или „саветовање“, па „хонорар“ неоптерећен порезом стигне назад у земљу.

Када је реч о пријави виле на фирму, након измена Закона о порезима на имовину, од 1. јануара 2014. и фирме тај порез плаћају на тржишну, а не на књиговодствену вредност објекта. Тим изменама нестаје разлог за овакво понашање, а додатно, ако би се пореском контролом утврдило да власник или било ко други користи имовину фирме за личне сврхе, тада се та корист сматра дохотком, што је опорезиво као зарада или други приход. Зависно од случаја, тада пореска стопа може бити од 10 до 16 одсто, а следи и допринос за ПИО по стопи од 24 одсто.

Све ово указује на недостатке примене билатералних пореских споразума о избегавању двоструког опорезивања и размени пореских информација, јер мултинационалне компаније и богати појединци путем својих облика пословања и даље успешно избегавају плаћање пореза.

Да ли пореске контроле могу утицати на смањење пословања преко оф-шор зона

Пословање преко оф-шор зона појављује се 30-их година 20. века када долази до већег развоја светске трговине, посебно нафтом. Овакво пословање је до савршенства довео контроверзни грчки бродовласник Аристотел Оназис који је у своје доба важио за једног од најбогатијих људи света, имао је 924 оф-шор компанија помоћу којих је изградио своје богатство.

Међународна трговина је све развијенија и постоји све више начина како поједноставити или појефтинити пословање, наравно уз максимализацију про-

¹⁸ Закон о порезу на добит правних лица, Сл. гласник РС, бр. 25/01, 80/02, др. закон, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14– др. закон, 142/14, 91/15 – аутентично тумачење и 112/15.

фита. Иако није новијег датума, све је популарнији тзв. оф-шор¹⁹, посебно у тренду све већег обима пословања базираног на нематеријалним добрима и интелектуалном власништву. Порез на добит у таквим зонама износи нула до пет посто или га трговачко предузеће плаћају паушално 1000 долара, а загарантирана им је тајност идентитета улагатеља и тајност финансијског пословања. Предузећа малог капитала могу се регистровати у другој држави код неког адвоката пријавом путем маила или факса. Иако се често у јавности мисли да су оф-шор предузећа нека сива зона, ради се о нормалним предузећима која желе легално максимално да увећају своју добит. Оф-шор предузеће је нерезидентно предузеће, дакле регистровано је у одређеној земљи, али тамо не послује. Како би се заштитио национални развој, таквим је предузећима најчешће забрањено да послују с "нормалним" предузећима у оф-шор дестинацији.

Из овога видимо да постоје два сукобљена тренда, с једне стране повећавање пореза и контроле од стране државе ће сигурно утицати да предузетници размисле о оптимизацији кроз оф-шор структуре. Али, исто тако утицај и притисак великих држава на оф-шор центре да постану транспарентни, чини их све мање атрактивнима. Познат је случаја који још увек вуче правосудне репове када је немачка тајна служба откупила ЦД са подацима о немачким штедишама у Лихтенштајну и Швицарској.

Када је реч о оф-шор зони, за плаћање пореза на добит није од значаја у којој земљи је седиште власника фирме. Сва привредна друштва са седиштем у Србији имају обавезу плаћања пореза на добит од 15 одсто²⁰, а ако је власник српске фирме из иностранства, при исплати дивиденде српска фирма мора да обрачуна и порез на дивиденду од 20 одсто. Према последњим изменама пореских закона, уведено је и опорезивање плаћања за услуге које пружају лица са ових дестинација.

Најчешћи пример кориштења оф-шор компањије за властити профит изгледа овако: компанија се региструје нпр. на Бахамима, али тамо не послује, само има седиште док истовремено отвара производне погоне, фабрике и складишта у некој мање развијеној земљи. Без обзира колико велики профит остварила, ова ће компанија платити паушални порез на добит (нпр. на Бахамима он износи 1000 долара годишње) и није обавезна приказати финансијске резултате пословања. Оно што Србија губи је пуно новца, јер правна или физичка лица из Србије могу да отворе фирму на нпр. Сејшелима, а послују у Србији. Новац одлази у државни буџет Сејшела, а не Србије.

¹⁹ У свету постоји 80 земаља које се сматрају оазама за оф-шор предузећа, а најпознатије међу њима су Сејшели, Маурицијус, Костарика, Бахами, Хонг Конг, Лихтенштајн, Гибралтар, Панама. Занимљиво је да је међу таквим дестинацијама у све више савезних држава САД-а, а предузетници воле и Велику Британију. Иако је у САД-у и Британији строжа и скупља оф-шор регулатива него на егзотичним карибским острвским државицама, чињеница је да многим предузећима номинално седиште у једној од ове две земље увелике диже кредибилитет. Оф-шор пословање је врло раширено у бродарству и међународној трговини и посредовању. Готово све највеће светске корпорације више или мање агресивно послују преко оптимизираних корпоративних структура које укључују и делове у оффшоре подручјима.

²⁰ Закон о porezu на добит правних лица, *Sl. glasnik RS*, br. 25/01, 80/02, dr. zakon, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 91/15 – autentično tumačenje и 112/15.

Међународне финансијске организације, све више инсистирају на међународном приступу решавања проблема оф-шор пореске евазије и агресивног пореског планирања. Пословање преко оф-шор компанија само по себи није незаконито, није проблем да неко има такву фирму. То се зове планирање пореза и такве фирме би плаћале знатно више пореза да послују у Европи или Америци. Дакле, оф-шор компаније послују легално ако је новац који је дошао на те рачуне легалан. Проблем није у самом оснивању тих компанија, већ у пореклу новца, пореским олакшицама и анонимности до одређеног нивоа, а та анонимност се открива једино ако се против власника покрене неки судски поступак. Тада већина земаља дозвољава да се види прави власник који стоји иза компаније.

Закључак

Као што смо већ навели, достигнућа једне националне привреде су ограничавајућа и зато се јавила потреба за интернационалним капиталом. Пореске администрације заинтересованих држава тесно сарађују, а све у циљу ефикасног спречавања различитих видова злоупотреба у области опорезивања. Порески обвезници обављају делатност широм света и максимално користе пореске олакшице, односно минимизирају пореска оптерећења. Знамо да пореске власти морају да поштују државне границе у вршењу својих функција и због тога се јавља већа потреба за узајамном правном помоћи у пореским стварима међу земљама. Размена информација између пореских власти, омогућује лакшу и сигурнију наплату пореза, ширу примену принципа светског дохотка и стимулише пореску хармонизацију, смањује трошкове опорезивања, повећава износ пореских прихода, а утиче и на сузбијање пореске евазије.

Када су у питању надлежни порески органи у Србији, они треба да јачају примену билатералних пореских споразума о избегавању двоструког опорезивања и размену пореских информација, јер мултинационалне компаније и богати појединци путем својих облика пословања и даље успешно избегавају плаћање пореза. Такође, надлежни органи треба да се баве истраживањем како су власници оф-шор компанија, а који су држављани наше земље, дошли до тог новца. Дакле, треба утврдити да ли су новац којим су покренули посао у оф-шор фирми стекли на нелегалан или легалан начин. Треба се бавити истрагом везаном за порекло новца и када би се то тако и радило оф-шор фирме не би представљале никакав проблем у Србији.

Даље, треба створити механизам заштите који би спречио сваку врсту малверзације, односно могућност да фиктивним увећавањем трошкова пословања оф-шор компаније плаћају мањи порез у Србији и из земље нелегално извлаче већи профит. Исто тако требало би спречити те оф-шор компаније да са новцем стеченим на такав начин учествују у приватизацијама у Србији. Треба онемогућити и сиву економију којом се служе власници тих фирми плаћајући само део доприноса радницима дајући им део новца на руке. И на тај начин се избегавањем пореза остварује већа добит. Држава треба да спречи све

врсте малверзација и да контролише трансакције новца и то је једини могући начин супротстављања нелегалним активностима оф-шор компанија. Пописивање оф-шор компанија чији су власници наши држављани, односно истраживање оф-шор зона је неизводљиво и самим тим не би дало резултате.

Литературе:

1. Aleksić, V., 2008, *Finansijsko pravo, fiskalna decentralizacija*, Privredna akademija, Novi Sad.
2. Aleksić, V., 2016, *Poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta Union u Beogradu.
3. Jelčić, B., 1998, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Informator, Zagreb.
4. Itai Grinberg, Beyond FATCA, 2012, *An Evolutionary Moment for the International Tax System*, Georgetown Law, The Scholarly Commons, Working Draft, January 27, p.4
5. Niels Johannesen, Gabriel Zucman, 2012, *The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown*, January 31, p. 5, (<http://www.parisschoolofeconomics.eu/en/zucman-gabriel/>)
6. OECD, *Taxing Wages 1998–1999 – OECD 2000*. Taxes on Wages and Salaries,
7. Popović, D., 2004, *Poreska reforma, 2001–2003*, Ekonomski institut, Beograd.
8. Popović, D., 2012, *Poresko pravo*, Pravni fakultet, Beograd.
9. Raičević, B., 2005, *Javne finansije*, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd.
10. Roman Seer, Isabel Gabert, European and International Tax Cooperation, 2011, *Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, *Bulletin for International Taxation*, February, p.95
11. Sara K. McCracken, Going, Going, Gone...Global, 2002, *A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"*, *Canadian Tax Journal*, Vol.50, No 6, p. 1887-1888.
12. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, 2011, United Nations, New York.

Pravni izvori

1. Ustav Republike Srbije, *Sl glasnik RS*, broj 98/06.
2. Zakon o javnim приходима и јавним rashodima, *Sl glasnik RS*, br. 76/91, 41/92 – dr. zakon, 18/93, 22/93 – ispr., 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/01, 9/02 – dr. zakon, 87/02 – dr. zakon, 33/04 i 135/04 – dr. zakon.
3. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Sl. glasnik RS*, br.80/02, 84/02 – ispravka, 23/03 – ispravka, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – dr. zakon, 62/06 – dr. zakon, 61/07, 20/09, 72/09 – dr. zakon, 53/10, 101/11, 2/12 – ispravka, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – autentično tumačenje, 112/15 i 15/16.
4. Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Sl. glasnik RS*, br. 25/01, 80/02, dr. zakon, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14– dr. zakon, 142/14, 91/15 – autentično tumačenje i 112/15.
5. Zakon o porezu na dohodak građana, *Sl. glasnik RS*, br. 24/01, 80/02– dr. zakon, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 – ispravka, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – US, 93/12, 114/12 – US, 47/13, 48/13 – ispravka, 108/13, 57/14, 68/14– dr. zakon i 112/15.
6. Zakon o inspekcijском nadzoru, *Sl. glasnik RS*, broj 36/15.
7. Strategija reforme državne uprave, <http://www.gs.gov.rs/lat/strategije-vs.html>, 2004. god
8. Strategija reforme javne uprave, *Sl. glasnik RS* br. 9/14 , 42/14 - ispravka.

CHECKING BUSINESS RELATIONSHIPS WITH A FOREIGN PARTNER BY TAX AUTHORITIES IN SERBIA IN ORDER TO PREVENT THE TRANSFER OF PROFITS ABROAD

Summary: We live in a time when globalization and integration have become inevitable in the business world. The national market is very narrow, and the achievements of one national economy are limiting, which is why they exist an inevitable need for international capital.

These processes, conditioned close cooperation between tax administrations of interested parties the state in order to effectively prevent various forms of abuse in areas of taxation. Taxpayers can perform activities throughout of the world, maximally use tax deductions, or minimize tax burdens of dependent economic agents, all in the goal efficient business and profit making.

On the other hand, tax authorities must respect state borders in the exercise of their functions and this is precisely the reason why tax cooperation appears to be inevitable. That has created major problems for the national tax authorities and for this reason there is a growing need for mutual legal assistance in tax matters among countries. Law has so far not found a proper balance between the protection of national tax interests of countries and development international-legal tax standards in the field of mutual tax-legal assistance.

As part of international tax law, mutual legal assistance is provided in tax matters dedicated to the suppression of tax evasion and others harmful phenomena for the financial interests of countries. Information exchange between tax authorities, enables easier and safer tax collection, wider application of the principle of world income and stimulates taxation harmonization, reduces the costs of taxation, increases the amount tax revenues, and it also influences the suppression of tax evasion.

Key words: international taxation, tax relations with abroad, exchange of tax information, collection of taxes to others countries, tax controls