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

ПРЕГЛЕДНИ НАУЧНИ ЧЛАНАК

UDK: 336.2:339.92

Рад примљен: 25.06.2015.
Рад прихваћен: 04.11.2015.

*ГЛОБАЛНЕ ПОРЕСКЕ ИНИЦИЈАТИВЕ***

***Апстракт*:** *Предмет анализе у раду јесу глобалне пореске иницијативе којима се, у етапама, креирају институционално-нормативни оквири за успостављање универзалног пореског система. После увода, у првом делу рада дат је општи осврт на утицај политике глобализације на преображаје националних пореских система. Даље следи приказ два глобална пореска процеса – пореске хармонизације и пореске конкуренције који се јављају као видљиве манифестације глобалних пореских кретања. У наредном делу рада, указује се на интензивирање борбе против међународних пореских превара. Промене у међународном пореском режиму прати и трансформација односа пореских администрација према мултинационалним компанијама као великим пореским обвезницима. У последњем делу рада аутор говори о томе да глобално опорезивање није утопија, што потврђују иницијативе и предлози све већег броја аутора, као и међународних организација о потреби увођења глобалних пореза и пожељности формирања светске пореске организације.*

Кључне речи*: политика глобализације, пореска хармонизација, пореска конкуренција, међународна пореска евазија, глобални порези.*

1. Увод

Политика глобализације, која се са појачаним интензитетом последњих деценија спроводи у свету у многим областима друштва, све очигледније се одражава и на функционисање националних пореских система. Моћне

* mevi@prafak.ni.ac.rs

** Рад је резултат спроведеног истраживања на пројекту број 179046 под називом ''Заштита људских и мањинских права у европском правном простору'', који финансира Министарство просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије.

међународне финансијско-политичке институције убрзано раде на постављању оквира за обликовање глобалних пореских структура. Овакви процеси врло често се одвијају под маском бриге за опште благостање свих људи у свету, али суштина ствари је потпуно другачија. У контексту тога, намеће се и питање да ли се финансијске и економске кризе намерно изазивају како би се смањио отпор стварању глобалних институција и олакшао прелазак на глобални поредак.[1] У литератури се данас пише о новој економији или *новој светској привреди* и потреби успостављања глобалних правила која ће, између осталог, редефинисати и постојеће пореске системе и међународна пореска начела (Ришар, 2008: 143–147). Не мали број теоретичара и истраживача пореске проблематике и политичара, који подржавају ове промене, као да не може или не жели да проникне у дубину процеса који одражавају корените промене у погледу прикривеног преношења државних фискалних суверенитета са националног на наднационални ниво. Међународна „брига" за очување националних пореских база све више прераста у захтев за одузимањем финансијске моћи националних држава. Међународна пореска сарадња је потврдила своју корисност за стране уговорнице у ситуацијама када је то одговарало њиховим националним фискалним интересима. Данас се она намеће свим државама.

Крајњи циљ свих међународних иницијатива, које се данас убрзано подстичу или намећу успостављањем међународних пореских стандарда, јесте опорезивање у „свету без граница". У раду се износе нека размишљања и запажања о дешавањима и процесима који се одвијају, у краћим или дужим временским периодима, у међународном пореском праву. Изузетно је важно да државе прате глобалне пореске иницијативе које ће несумњиво имати одраза на националне пореске системе. Кључно је питање да ли се већ оцртавају контуре „глобалног пореског режима" као резултат пореског ангажовања моћних међународних организација? Да ли можда пореска регионализација (пример ЕУ) претходи пореској глобализацији? Уклањање препрека кретању међународног капитала, јачање економске и политичке зависности мање развијених земаља од међународних кредитора, убрзан развој информационо-комуникационих технологија, подстицање међународне пореске сарадње и фискалне транспарентности чине интегрални део политике глобализације у домену опорезивања.[2]

1 Нобеловац Џозеф Е. Стиглиц у својој књизи „Слободан пад" недвосмислено говори о томе да је један од циљева ове књиге да помогне да се боље разуме глобални поредак који ће временом настати након кризе.

2 Глобално опорезивање није мит (илузија), како можда желе неки аутори да представе ова дешавања, већ стварност која почиње да се уобличава, углавном неприметно, некад прикривено иза других економско-политичких процеса у сфери међународних

У свету који се све више економски и политички повезује, државама је тешко да очувају порески суверенитет. Може се рећи да је данашњи међународни порески режим резултат многих претходних покушаја да се помире растућа глобализација и национални суверенитет (Bird, 2014: 31).

Полазећи од постављеног предмета истраживања, циљ рада јесте осветљавање промена којима се постављају основе будућег глобалног пореског система. Овако дефинисан циљ истраживања прати структура рада. Након увода, најпре се указује на реформе у смеру пореске политике почевши од осамдесетих година 20. века, под утицајем шире међународне економско-финансијске сарадње и брзог развоја информационо-комуникационих технологија, што је суочило државе са значајним фискалним изазовима. У другом делу рада дат је кратак осврт на пореску иницијативу ОЕЦД, крајем деведесетих година прошлог века, у погледу сузбијања штетне пореске праксе. Реч је о глобалном пројекту чији ће вероватни исход бити већа координација националних пореских система, који се за сада манифестује кроз интеракцију процеса пореске хармонизације и пореске конкуренције. Проблеми у вези са уравнотежењем јавних финансија подстакли су водеће земље света да већу пажњу и активности посвете сузбијању међународних пореских превара. Зато се у следећем делу рада анализира улога и значај међународне размене пореских информација, као глобално прихваћеног пореског стандарда, који треба да олакша ефикаснију реализацију опорезивања прекограничних трансакција и пословања транснационалних компанија. У четвртом делу рада, указује се на постепено мењање природе порескоправних односа, са јачим ослањањем на услужно оријентисан карактер рада пореских администрација и подстицање добровољног плаћања пореза, не само по слову него и у духу пореских закона. Последњи део рада је посвећен кратком прегледу предлога и иницијатива за увођење глобалних пореза и формирање светске пореске организације.

2. Пореска политика у контексту глобализације

Феномен глобализације врши притисак на традиционална пореска начела у међународном опорезивању и суочава креаторе пореске политике са три главна изазова: 1) глобализација пружа фирмама више слободе у погледу избора локације пословања; 2) постаје све теже проценити где треба мултинационалне корпорације да плате порез; 3) појединцима, посебно

односа. Државе се још увек грчевито држе својих фискалних суверенитета, макар и „окрњених“ због припадности одређеним међународним организацијама.

професионалцима, пружају се могућности стицања прихода у глобалним размерама (Sawyer, 2004: 15).

Под утицајем међусобног дејства глобализације, пореске конкуренције и нових технологија јавиле су се нове могућности, или како их је један познати аутор назвао, „fiscal termites“ (Tanzi, 2004: 17), које су ослабиле саме основе националних пореских система. Глобализација је учинила могућим за многе обвезнике или да „гласају ногама“ или да „гласају својим портфолиом“. Електронска трговина, електронски новац, трансферне цене, пореске оазе, извоз финансијског капитала без ограничења, куповине у иностранству, према мишљењу овог аутора, воде „нестајању пореских обвезника“ стварајући тешкоће пореским администрацијама да прате све пореске токове.

Почетни импулс за покретање „светске пореске реформе“ представља усвајање америчког пореског законодавства 1986. године. Промене у америчком пореском систему оствариле су јак међународни утицај постављајући кључне принципе и циљеве за друге националне пореске системе. Остале државе су следиле амерички модел пореске реформе, негде са успехом а негде неуспешно (Buchanan, Musgrave, 2000: 76). Таква унилатерална пореска активност имала је далекосежно међународно дејство, као и каснија мера у виду *FATCA*. Овај талас пореских реформи изменио је саме основе и филозофију опорезивања под утицајем неолиберале идеологије. Распадом Бретонвудског система и отклањањем контрола прекограничног протока капитала створени су „идеални“ услови за шпекулативна улагања, коришћењем међународних пореских разлика и рупа у међународном пореском режиму.

Пореска реформа из осамдесетих година 20. века означава „покрет без преседана у фискалној историји“ (Sandford, 2002: 158). Не само развијене него и земље у развоју приступиле су променама у својим пореским системима базирајући их на заједничким карактеристикама. Снижене су стопе пореза на доходак и на добит, проширене су пореске основице, порески подстицаји су постављени на строго критеријумским основама. Смањење пореза на доходак било је праћено повећањем учешћа прихода од ПДВ-а. Основни циљеви пореских реформи базирали су се на побољшању хоризонталне правичности, ефикасности опорезивања и поједностављењу пореских система (структуре и процедуре опорезивања). Ови циљеви нису нови. Једноставност, правичност и ефикасност су традиционални критеријуми који служе за оцену квалитета пореских система. Оно што је ново јесте већи нагласак на ефикасности опорезивања, занемаривање вертикалне правичности и настојање држава да пореске стопе не

одступају превише у односу на главне трговинске партнере (Owens, 1990: 16). Ове промене могуће је најбоље разумети у склопу ширег покрета, на међународном плану, усмереног на смањење економске улоге државе и минимизирање пореских дисторзија дотадашњих пореских система. Промена у политичкој клими у погледу мање егалитарног гледања на дистрибутивну правду имала је одраз у схватању о нужности смањења пореза како за богате тако и за међународно мобилан капитал, и одступању од коришћења пореске политике као активног инструмента економског управљања (Steinmo, 2003: 226). Овај временски период обележило је отварање националних економија и изузетан раст међународне трговине и повећање прекограничних трансакција капитала, уз јачање економске позиције мултинационалних компанија.

Успешно вођење пореске политике, у ери глобализације, највећим делом зависи од улоге фискалног суверенитета и спремности држава да га се у већој или мањој мери одрекну. Поједини аутори праве разликовање између *de jure* суверенитета и *de facto* суверенитета држава. Продубљивање административне пореске сарадње објашњава се тиме да међународно прихваћени ОЕЦД стандарди о размени пореских информација не угрожавају *de jure* суверенитет држава (Eccleston, 2011: 23). С друге стране, оне нису вољне да преносе или да деле међусобом њихов законски суверенитет, односно креирање пореских закона. Оне изнова избегавају све предлоге о увођењу унитарног опорезивања мултинационалних корпорација са јединственом формулом за расподелу профита. Rixen тврди да једино уколико државе буду спремне да у будућности деле њихов законски суверенитет, оне ће моћи да задрже ефективну контролу над националним и међународним пореским системом (Rixen, 2008: 5).

3. Пореска хармонизација versus пореска конкуренција

Развој пореских система данас обележавају два доминантна процеса. С једне стране, одвија се међусобно приближавање и сарадња (координација) директно под утицајем регионалне економске повезаности или путем „тихе“ хармонизације, као резултат угледања држава на пореске промене у окружењу. С друге стране, пореска конкуренција има дужу традицију, а нарочито постаје изражена током седамдесетих година 20. века као последица финансијског либерализма.

Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији, усвојен 1998. године,[3] означио је јаче ангажовање економски најразвијенијих земаља на плану спречавања коришћења повољнијих пореских режима, у првом

3 OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998)

реду, пореских оаза. Имајући у виду ширину дејстава које предвиђа овај документ, неки аутори су поставили питање легитимности ОЕЦД да води ову међународну иницијативу (Leviner, 2011: 223). Јачим ангажовањем Г20 у глобалној економској кризи пружена је потребна легитимност ОЕЦД који је наставио свој рад на јачању међународне пореске сарадње (Christians, 2010: 16). Покушај обавезивања пореских оаза да повећају стопе или уведу одређене пореске облике показао се као неуспешан. Зато су се чланице ОЕЦД окренуле подстицању другог вида сарадње путем међународне размене пореских информација. ОЕЦД усваја 2002. године Модел споразума о размени пореских информација којим се формулишу одређени порески стандарди. Врло је извесно да је кампањом против пореских оаза желела да се скрене пажња међународне пореске јавности са настојања да се поступно реализује тиха хармонизација националних пореских система. Инсистирање на укидању банкарске тајне посебно је било усмерено на Швајцарску као традиционалну пореску оазу.[4] Поступајући тако, ОЕЦД и Г20 чине опасан преседан у погледу предности међународног права над националним законима појединих држава. Једном када државе уђу у међународне споразуме и прихвате међународне стандарде биће касније скоро немогуће да се извуку из њих, без ризиковања строгих санкција. Када не постоји организовани отпор ОЕЦД и Г20, елиминисање закона о банкарској тајни и пореских оаза вероватно ће бити дугорочна перманентна политика ових међународних организација (Ladd, 2011: 551, 554, 561). Аргумент противника пореске конкуренције да ће то довести до „трке до дна", односно снижавања стопа пореза на добит није у потпуности оправдан. Ниже стопе овог пореза изазивају слабије дисторзивне ефекте што би требало да подстиче већу привредну активност. Тачно је да су земље ОЕЦД у просеку смањиле стопе корпоративних пореза са око 50% у 1981. години на 30% у 2009. години, односно 25% у 2015. години.[5] Право је питање шта је стварни разлог таквој пореској политици? Дени Родрик у својој књизи „Парадокс цивилизације" наводи резултате једног истраживања где се указује да је уклањање контрола капитала главни фактор који покреће смањење стопа корпоративног пореза од осамдесетих година надаље (Родрик, 2013: 166). Слажемо се са његовом констатацијом да је прави изазов очувати интегритет режима корпоративног пореза сваке земље на свету онда када се предузећа и њихов капитал слободно

4 У ствари, највећа пореска оаза у Европи јесте Лондон. Наиме, светски милијардери користе погодности једног пореског закона који потиче још из викторијанског доба.

5 Мада овај тренд варира од земље до земље у оквиру ОЕЦД, приходи од корпоративних пореза нису смањени већ благо повећани као удео у БДП, што вероватно зависи од интензитетаа пореске конкуренције као и ширења основице корпоративних пореза на светском тржишту.

крећу. Овај изазов је и даље остао нерешен. Или се, можда, у последње време назиру неки обриси глобалног решавања овог проблема, имајући у виду пројекат *BEPS*, на коме је ангажован ОЕЦД уз пуну политичку подршку Г20?

4. Интензивирање активности на плану спречавања међународних пореских превара

Пореске оазе нису биле централни узрок светске финансијске кризе, али је она послужила као изговор да Г20 наметне укидање банкарске тајне и да учини међународни финансијски систем транспарентнијим. Оживљено интересовање за активности пореских оаза поклопило се са буџетским ограничењима већине водећих светских економија, што је поново скренуло пажњу међународне јавности на спречавање међународне евазије пореза. На априлском самиту Г20 из 2009. године постигнут је политички договор о борби против међународне пореске евазије и притиску на пореске оазе да сарађују у том процесу. У литератури се то сагледава као најшира координирана акција против избегавања плаћања пореза коју је свет икада видео (Johannesen, Zucman, 2012: 2). Оцењујући офшор пореску евазију као озбиљан међународни проблем, ОЕЦД проглашава да је сарадња између пореских администрација пресудна у борби против пореске евазије, а кључни аспект ове сарадње јесте размена информација.[6]

Међународна пореска сарадња се, традиционално, одвијала закључивањем билатералних споразума о избегавању међународног двоструког опорезивања. Њихово споро закључивање изгледа да није у складу са циљевима тзв. светске елите, тако да се инсистира на укључивању што већег броја држава у мрежу пореских споразума (Анђелковић, 2014: 157). Појачане активности на плану међународне пореске сарадње започињу 1988. године усвајањем Конвенције о узајамној административној помоћи у пореским стварима између ОЕЦД и Савета Европе. Она није изазвала неку већу пажњу држава тако да се 2010. године усваја Протокол уз ову Конвенцију[7], којим се пружа могућност свим државама да је прихвате као мултилатерални оквир одвијања међународне пореске сарадње. После неуспеха иницијативе ОЕЦД о спречавању „штетне пореске праксе“

6 Видети више о томе: OECD (2013). A Step Change in Tax Transparency-Delivering a standardised, secure and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context. OECD Report for the G8 summit Lough Erne, Enniskillen, June

7 Према подацима ОЕЦД, на дан 1. 6. 2015. године у 66 држава је на снази Протокол уз Мултилатералну конвенцију о узајамној административној помоћи у пореским стварима.

пажња се преусмерава на закључивање посебних билатералних споразума о размени пореских информација[8] на основу Модел споразума ОЕЦД из 2002. године. Овим документом, као *soft law,* утврђени су међународни стандарди пореске сарадње.[9] У циљу подстицања размене пореских информација између што већег броја држава, ОЕЦД је формирао 2000. године Глобални форум за транспарентност и размену информација у пореске сврхе (обухвата 126 чланица), чија је улога да омогући оквир за ову сарадњу. Карактеристика преговарања у вези закључивања ових билатералних споразума јесте да се воде ван формалних, дипломатских канала, традиционално коришћених приликом закључивања споразума о избегавању међународног двоструког опорезивања. Стварањем мреже пореских информација, као и других форми међународне пореске сарадње, успоставља се и развија „технологија" глобалног управљања (Stewart, 2013: 156).

У литератури се наводи да први мултилатерални облик међународне пореске сарадње представља европска Директива о штедњи из 2005. године. Поред ових међународних иницијатива, у пракси су се појавиле и две националне иницијативе које имају или могу имати одређени међународни утицај. Швајцарска је ради заштите банкарске тајности закључила неколико тзв. Рубик споразума са идејом да њене финансијске институције обрачунавају порез по одбитку за приходе резидената других држава, уз задржавање права на поверљивост њихових идентитета. С друге стране, својеврстан преседан направиле су САД усвајањем закона *FATCA* са екстериторијалном применом намећући обавезе свим финансијским посредницима у свету да делују у интересу америчког фискуса. Судећи по реакцијама ОЕЦД и ЕУ ова унилатерална акција САД натерала је државе и међународне организације да се брже позабаве проблемом офшор пореске евазије (Каує, 2014: 366). Све већи број држава приступа закључивању посебних споразума са америчком пореском администрацијом како би заштитиле своје финансијске институције и донекле ублажиле строге одредбе наведеног прописа. Неке земље чак сматрају да ће се на основу *FATCA*, уз већ предузете активности од стране ОЕЦД, омогућити развој генерално прихватљивог стандарда о аутоматској размени информација (Oberson, 2013: 45). Из тог разлога у спречавању офшор пореске евазије

8 Спорост у размени пореских информација на основу билатералних споразума о избегавању двоструког опорезивања између заинтересованих држава омета планове „светске елите" ка убрзавању овог процеса. У том циљу, међународне институције нуде финансијску и техничку помоћ земљама у развоју како би се лакше укључиле у међународну размену пореских информација.

9 Посебно је значајно да банкарска тајна и непостојање домаћег интереса не могу више бити разлог за одбијање међународне пореске сарадње.

битну улогу добијају финансијске институције, будући да сви системи прекограничне пореске сарадње предвиђају њихово ангажовање или као платаца за пореске приходе или као достављача извештаја о исплаћеним приходима. Оно што изненађује јесте утисак да су саме финансијске институције прихватиле неминовност новог међународног режима (Grinberg, 2012: 343).

Г20 је јула 2013. године прихватила предлог ОЕЦД о глобалном моделу аутоматске размене информација са финансијских рачуна у мултилатералном контексту.[10] Током 2014. године одвијале су се интензивне активности на плану операционализације ове иницијативе. Затражено је од Глобалног форума да установи механизам за праћење и надзор над применом новог глобалног пореског стандарда и наглашен је значај укључивања земаља у развоју како би имале користи од транспарентнијег међународног пореског система (Marino, 2014). У расправе о међународној пореској сарадњи укључене су и УН чија стратегија развоја после 2015. године предвиђа помоћ земљама у развоју, како би изградиле техничке и административне капацитете, ради сузбијања пореске евазије и повезаним незаконитим финансијским праксама у корпоративном и финансијском сектору (Ndikumana, 2014: 33).

ОЕЦД, Г20 и ЕУ прихватају аутоматску размену пореских информација као „нови једини глобални стандард“.[11] Оне позивају све државе да се придруже Мултилатералној конвенцији о узајамној административној помоћи у пореским стварима без даљег одлагања.[12] С правом се један аутор пита да ли је аутоматска размена информација[13] строго нужна у пореским

10 До сада су се 94 јурисдикције обавезале да примене стандард с тим да се започне са његовом имплементацијом 2017. или 2018. године. Убрзавање процеса аутоматске размене финансијских информација у складу је са плановима „светске елите“ да повуче готовину из платног промета и уведе глобалну електронску контролу свих трансакција. То потврђују и већ припремљена средства у виду разних врста платних и кредитних картица, смарт картица, чипова..., и пут у глобално пореско ропство постаће стварност, а не мит.

11 Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters, Adopted on 6 May 2014, Meeting of the OECD Council at Ministerial Level, Paris, 6-7 May 2014.

12 На дан 6. 4. 2015. године, 61 јурисдикција је потписала Мултилатерални споразум о аутоматској размени информација који је оквирни административни споразум заједно са Мултилатералном Конвенцијом о узајамној административној помоћи у пореским стварима.

13 Мишљење је овог аутора да би се аутоматска размена информација могла користити у случајевима где постоје јасни, објективни и поновљени индикатори значајне пореске евазије и утаје.

стварима имајући у виду права пореских обвезника чија је заштита *de facto* на глобалном нивоу скоро занемарена (Pistone, 2013: 225).

Државе су данас више него раније суочене са изазовима везаним за ширење међународне пореске евазије, последице банкарске и пореске тајности и пореских оаза и интензивирање међународне размене пореских информација. Неки аутори сматрају да су то глобални проблеми који захтевају глобална решења и успостављање глобалних пореских стандарда (Dourado, 2013: 2). Пракса показује да се увећава број држава[14] које, или добровољно или принудно, прихватају ове стандарде, па чак и традиционално уздржана Швајцарска је спремна да разговара о усвајању стандарда о аутоматској размени информација у случају да то постане светски стандард примењен на све значајне финансијске центре.

Фебруара 2013. године, ОЕЦД је представио извештај „Addressing Base Erosion and Profit Shifting" (*BEPS*) на састанку Г20 са циљем решавања проблема опорезивања мултинационалних компанија, које прибегавајући агресивним формама пореског планирања успевају да максимално смање своје пореске обавезе или чак да буду неопорезоване. Примера ради, последњих година према пореским пријавама Googla ефективна пореска стопа на страни профит износила је од 2–8% (Zucman, 2014: 126). Овај пројекат означава прекретницу у регулисању међународних пореских односа. ОЕЦД објављује јула 2013. године Акциони план за спровођење *BEPS* (прихваћен септембра од стране лидера Г20) којим се фиксирају недостаци у међународном пореском режиму, као што су злоупотреба пореских споразума, коришћење трансферних цена, опорезивање електронских трансакција и др., и предвиђају одговарајуће мере ради њиховог отклањања. Предвиђеним свеобухватним решењима, треба осигурати да профит буде опорезован тамо где се економске активности које стварају доходак обављају и где се ствара вредност. Као алтернативно решење садашњем режиму опорезивања међународног профита, неки аутори предлажу увођење јединственог опорезивања транснационалних корпорација. Јединствени порез би омогућавао опорезивање ових ентитета не према правној форми, као што је сада случај, већ према стварној економској суштини, чиме би се смањиле могућности за међународну

14 Европска комисија усваја Акциони план, децембра 2012. године, о јачању борбе против пореске утаје и пореске евазије. Маја 2013. године, Европски савет захтева ширење аутоматске размене информација у оквиру ЕУ и на глобалном нивоу с циљем борбе против пореске утаје, пореске евазије и агресивног пореског планирања. Комисија је предложила јуна 2013. године измену Директиве о административној сарадњи као одговор на прихватање новог глобалног стандарда о аутоматској размени финансијских информација, чија је сврха да осигура пуну пореску транспарентност и сарадњу између пореских администрација, широм света, у борби против пореске евазије.

пореску евазију због пребацивања профита и коришћења пореских оаза (Picciotto, 2012: 1). На регионалном плану већ постоји овакав предлог Европске комисије, усвојен од стране Европског парламента, о заједничкој консолидованој корпоративној пореској основици (*ЦССТБ*).[15] Финансијски слом 2008–2009. године и произашла економска криза показале су, по мишљењу глобалиста, да је потребна чвршћа међународна регулатива, што обухвата и опорезивање. Неки аутори сматрају да ће подстицај дат од стране лидера Г20 раду ОЕЦД на пројекту *BEPS* можда бити најбоља прилика да се предузме свеобухватна реформа међународног пореског система (Picciotto, 2013: 26).

5. Мењање природе односа између пореских администрација и пореских обвезника

У складу са концептом „новог јавног управљања", као руководним принципом реформисања јавног сектора, пореске администрације генерално почињу да мењају однос према пореским обвезницима. „Услужно оријентисани приступ" захтева више отворености, информација и узајамно деловање ових субјеката порескоправног односа (Aberbach, Christensen, 2007: 158). Опет на иницијативу ОЕЦД чини се континуирани напор ка промени ове релације од „основног односа" ка „побољшаном односу" (*enhanced relationship*) (Owens, 2012: 517). Основни циљ јесте успостављање узајамног поверења ових страна. То за обвезнике и њихове пореске саветнике значи потпуно и благовремено откривање релевантних података и транспарентност у вези потенцијалних пореских ризика. Имајући у виду околност да традиционалне контроле не обезбеђују увек благовремене и свеобухватне информације о пословању обвезника, искуство неких земаља показује да добровољно откривање пореских чињеница може да се користи као оруђе за рано откривање агресивног пореског планирања.[16] За пореске администрације погодности се испољавају у бољем разумевању пословне и пореске стратегије обвезника, управљању ризицима у раду, бољем коришћењу ресурса и др.

15 *ЦССТБ* установљава заједнички сет правила за све земље чланице за израчунавање заједничке пореске основице, на консолидованој основи за све чланице корпоративне групе и за расподелу пореза између земаља у којима се одвијају пословне трансакције. Овај предлог обухвата и заједничка правила за пореске односе са трећим земљама, укључујући правила за борбу против коришћења пореских оаза и опште анти-абузивно правило.

16 Више о томе: OECD (2011) Tackling Aggresive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, OECD Publishing.

Савремене пореске администрације данас почињу да примењују одређене приступе усмерене ка побољшању односа са пореским обвезницима, посебно оних са великим пореским капацитетом. У суштини, ради се о измени традиционалне природе ове врсте друштвеног односа, тј. класичан управни однос постепено се претвара у партнерски однос. Размишљајући о разлозима промене садржине и динамике пореских односа у свету који је све више повезан, наишли смо на занимљиво објашњење савременог историчара Најла Фергусона који каже да „партија на власти мора да управља огромном корпорацијом каква је модерна држава" (Фергусон, 2012: 281). Услужна оријентација у раду пореских органа (клијентски приступ) уноси корпоративизам у пореску област деловања националних држава, чија се пореска јурисдикција све више ограничава прихватањем глобалних пореских стандарда на састанцима Г20. Мењање природе дијалога између ових субјеката порескоправног односа од неповерења ка поверењу и узајамном поштовању (*co-operative compliance*) има за циљ да подстакне мултинационалне компаније да поступају по слову и духу пореских закона и да такво плаћање пореза прихвате као део доброг корпоративног управљања. Откривање података и транспарентност су кључни за брже решавање спорова што је и генерално усмерење кооперативног плаћања пореза.[17] Кооперативни приступ се у пракси појединих држава користи као средство борбе против агресивног пореског планирања великих мултинационалних компанија. Обвезници који су ушли у овај програм, могу имати утисак да ће то водити повећаној контроли, док други обвезници могу страховати да ће добити мању пажњу и подршку, јер се налазе у статусу „ниског ризика" зато што су средства пореских органа усмерена према најризичнијим пореским обвезницима. Зато успешност модела кооперативног плаћања пореза захтева стварање атмосфере отворености и поверења.

6. Иницијативе за увођење глобалних пореза и глобалне пореске организације

Недостаци испољени у међународном пореском праву у вези опорезивања прекограничних трансакција, пореске сарадње, отклањања глобалних штетних ефеката, све више се истичу у јавности као најчешћи и видљиви аспект пожељности преношења међународне пореске регулативе на светски ниво. Иза тих процеса крије се, у суштини, жеља тзв. светске елите да загосподари свим економско-финансијским токовима. Главни проблем

17 Видети више о томе: OECD (2013) Co-operative Compliance:A Framework-From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing http//dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en.

за сада је у непостојању глобалног тела које би регулисало и управљало глобалним пореским токовима. Поред теоријских иницијатива о формирању светске пореске организације, први политички предлог о томе потекао је 2001. године из УН прихватањем тзв. *Zedilo* извештаја. Замисао је била да би ова организација могла, између осталог, да прикупља статистичке податке и идентификује глобалне пореске трендове и проблеме, прати порески развој, ради на ограничавању пореске конкуренције, подржава механизам за мултилатералну размену пореских информација и креира метод јединственог опорезивања за мултинационалне корпорације (Fitz-Gerald, 2012: 14).

Према мишљењу једног аутора (Pinto), ова организација би била форум где би се проблеми у вези са развојем електронске трговине и штетне пореске праксе могли расправљати, на координиран и шири начин него што се то чини у оквиру ОЕЦД (Sawyer, 2004: 67). Vito Tanzi већ три деценије предлаже формирање светске пореске организације, која би имала скромну улогу (за почетак) у смислу надгледања националних пореских система ради процене њихових међународних последица (Tanzi, 2005: 18–19). Свесни отпора држава, неки аутори предлажу постепено прихватање надлежности светске пореске организације (Pinto, Sawyer, 2011: 25).

Имајући у виду ко су прави власници мултинационалних компанија, великих банака и других финансијских институција, на први поглед нелогична је борба „самих против себе“ што, у ствари, открива праву димензију и суштину свих ових глобалних пореских иницијатива. То је, без сумње, постепено одузимање националних пореских суверенитета и стварање глобалне пореске власти. Најзначајнији предлози глобалног опорезивања јављају се у облику глобалног пореза на валутне трансакције, као и глобалних еколошких пореза. Седамдесетих година прошлог века Џејмс Тобин је предложио увођење пореза на валутне трансакције као средство за успоравање прекограничног кретања шпекулативног капитала и спречавање криза валутних курсева. Идеја пореза је била подстакнута колапсом Бретонвудског система и успостављањем периода нестабилних пливајућих курсева, а основна сврха пореза јесте утицај на смањење шпекулација (Лакић, 2013: 51). Глобални еколошки порези теоријску основу имају у моделу тзв. „Пигуових“ пореза који би се наметали на тржишне активности које за резултат имају негативне ефекте. „Објективни научници“ тврде да су климатски и еколошки поремећаји на земљи и у атмосфери настали људском активношћу и да је очување климе глобално јавно добро за чију је заштиту потребно увођење еколошких пореза на глобалном нивоу. Највећу пажњу привлаче предлози за увођење глобалног

пореза на угљен-диоксид којим би се опорезовала количина угљеника у горивима.

Интересантан је и предлог о увођењу прогресивног глобалног пореза на капитал који је изазвао знатну пажњу у научној јавности. Предлагач, француски економиста Пикети сматра да је такав порез утопија[18] у данашњим међународним околностима, али да је у перспективи изводљива опција, уколико постоји политичка воља. По њему, први корак у циљу успостављања глобалног пореза на капитал био би да се аутоматски пренос банкарских информација прошири на међународни ниво, тако да се у већ испуњене пријаве може укључити и имовина која се држи у страној банци. Он истиче да је порез на капитал нова идеја која мора да се прилагоди контексту глобалног патримонијалног капитализма 21. века (Пикети, 2015: 558–581).

7. Закључак

Промене које се убрзано дешавају у погледу глобализације пореских токова логично намећу питање са каквим се далекосежним циљем спроводе наведене активности. Имајући у виду све шире трговинско-финансијско повезивање националних економија, посредством мултинационалних компанија не само у реалном него и у кибернетичком простору, намећу се у складу са тим и глобална пореска решења као што је мултилатерална обавезна аутоматска размена финансијских (пореских) информација. Скривајући се иза бриге за спречавање међународне пореске евазије, борбе против тероризма и реализације глобалних развојних циљева, светска политичка и финансијска елита жели да наметне тоталну контролу над свим приходима пореских обвезника. Такав систем има глобални карактер јер се уводи у целом свету са циљем централизоване контроле свих ресурса. У научној јавности нису усамљена размишљања да је идеја пореског суверенитета застарела. Зато не би требало да нас чуде међународне активности у домену постепеног, а понекад и убрзаног стварања глобалних пореских правила и институција.

18 Пикети наводи да је и прогресивни порез на доходак на почетку био утопија, а сада је реалност. Он је уведен у 20. веку у међуратном периоду, па се можемо запитати шта би требало да се у перспективи деси да би се увео глобални прогресивни порез на капитал (богатство).

Литература

Aberbach, J.D., Christensen, T. (2007). The Challenges of Modernizing Tax Administration: Putting Customers First in Coercive Public Organizations. *Public Policy and Administration*. 22(2). 156–179

Анђелковић, М. (2014). Међународне иницијативе у домену спречавања пореских превара. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 2014, 153–170

Bird, R.M. (2014). Global Taxes and International Taxation:Mirage and Reality. *International Center for Public Policy Working paper Series. Paper 4*, 1–37 http://scholarworks.gsu.edu/icepp/4

Buchanan, J.M., Musgrave, R.A. (2000). *Public Finance and Public Choice:Two Contrasting Visions of the State*. The MIT Press. Cambridge, Massachusetts London, England

Cedric, S. (2002). *Why Tax Systems Differ-A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*. Fiscal Publication, Great Britain

Christians, A. (2010). Taxation in a Time of Crisis:Policy Leadership from the OECD to the G20. *Northwestern Journal of Law&Social Policy*. Vol. 5, 1–21

Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters, Adopted on 6 May 2014, Meeting of the OECD Council at Ministerial Level, Paris, 6–7 May 2014

Dourado, P. A. (2013). Exchange of Information and validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies. *EUI Working Papers RSCAS* 2013/11, 1–18

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

Фергусон, Н. (2012). *Моћ новца: новац и моћ у савременом свету 1700–2000*. Београд:Службени гласник

Fitzgerald, V. (2012). International tax Cooperation and Innovative Developmnet Finance. *DESA Working Paper* No. 123, 1–18

Grinberg, I. (2012). The Battle Over Taxing Offshore Accounts. *60 UCLA L.REV.304,* 305-383

Johannesen, N., Zucman, G. (2012). The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown. Paris School of Economics. January 31. http//www.parisschoolofeconomics.eu/en/zucman-gabriel/

Kaye, T.A. (2014). Inovations in the War on Tax Evasion. *BYU Law Review*. Vol. 2014. Issue 2, 363–413

Ladd, R.S. (2011). Swiss Miss: The Future of Banking Secrecy Laws in Light of Recent Changes in the Swiss System and International Attitudes. *Transnational Law&Contemporary Problems*. Vol 20, 539–561

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

Leviner, S. (2011). The Intricacies of Tax and Globalization. *Columbia Journal of Tax Law*. Vol. 5, 207–227

Marino, G. (2014). General report „New Exchange of information versus tax solutions of equivalent effect". EATLP Congress 2014

Ndikumana, L. (2014). International Tax Cooperation and Implications of Globalization. *PERI WorkingPaper Series*. Number 355

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

OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en

OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue,*OECD Publishing, Paris. doi:10.1787/9789264162945-en.

OECD (2011). *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing

Owens, J. (1990). Tax reforms in OECD countries:objectives and achievements. *Taxation and International Capital Flows*. A Symposium of OECD and non-OECD Countries, June 1990. Paris: OECD, 15–22

Picciotto, S. (2013). Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries? *ICTD Working Paper 13*, 1–30

Picciotto, S. (2012). Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations. *Tax Justice Network*, 1–16

Пикети, Т. (2015). *Капитал у XXI веку*. Нови Сад:Академска књига

Pinto, D., Sawyer, A., (2011). Building Bridges Between Revenue Authorities-Would World Tax Organization be a Kew Facilitator? *Journal of Applied Law and Policy*, 25–40

Pistone, P. (2013). Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic. *Bulletin for international taxation*. April/May, 216–225

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

Родрик. Д. (2013). *Парадокс глобализације: зашто светско тржиште, државе и демократија не иду заједно*. Београд: Службени гласник

Sawyer, A. (2004). Is an International Tax Organization an Appropriate Forum for Administering binding Rulings and APAs. *eJournal of Tax Research*. Vol. 2. N.1, Atax, The University of New South Wales, 8–70

A Step Change in Tax Transparency-Delivering a standardised, secure and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context. OECD Report for the G8 Summit Lough Erne, Enniskillen, June 2013

Stewart, M. (2013). Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration. *World Tax Journal*. June, 152–179

Стиглиц, Џ. (2013). *Слободан пад:Америка, слободна тржишта и слом светске привреде*. Нови Сад: Академска књига

Tanzi, V. (2005). Globalization, Tax System and the Architecture of the Global Economic System. www. idbdocs.iadb.org/wsdocs7getdocument.aspx?..., 1–22

Tanzi, V. (2004). A Lower Tax Future? The Economic Role of the State in the 21st Century. London. *POLITEIA,* 1–24

Zucman, G. (2014). Taxing across Borders: Tracking Personal and Wealth and Corporate Profits. *Journal of Economic Perspectives*. Vol. 28. Num. 4, 121–148

Mileva Andjelković, LL.D.
Full Professor
Faculty of Law, University of Niš

THE GLOBAL PROSPECTS OF TAXATION

Summary

As the process of establishing international economic and financial relations between national economies is on the rise, many states encounter substantial difficulties in the process of collecting their tax claims. The most powerful countries in the world try to overcome this controversy by changing the international tax rules. The turning point was the financial-economic crisis of 2008-2009, when the international community more vigorously embarked on resolving international tax issues. The OECD, the G20, the UN, the EU and a number of other powerful international organizations continued their activities on establishing a stronger framework of

the international tax system. Global tax initiatives embodied in the soft law regulations have changed (to a varied extent) the structure of national tax systems as well as the direction of national policies, and ultimately undermined the financial foundations of the social welfare state. The world's "taxation landscape" is indisputably dominated by two major processes embodied in the the concepts of tax harmonization and tax competition. The global crisis in financing contemporary states has weakened their resistance towards more extensive international tax cooperation. As a result, they increasingly accept global tax standards and are more vigorously involved in the international exchange of tax information for the purpose of counteracting international tax fraud.

Changes in national tax systems are necessarily accompanied by changing relations between tax administrations and multinational companies as large taxpayers. The traditional public law relations are gradually changed by introducing some elements of "negotiations and mutual agreement", which are aimed at strengthening mutual trust and avoiding unnecessary disputes and costs. Although they are currently no more than theoretical assumptions and political considerations, there are proposals for introducing global taxes and establishing the world tax organization. Irrespective of the idealistic or utopian nature of these proposals, we simply cannot rule out the possibility that a future world disaster may serve as an valid excuse for accepting global taxes in order to remove the detrimental consequences of a force majeure. In that context, there is a growing number of countries that have been accepting the global tax standard on the automatic exchange of financial information, which has laid a solid legal and technical ground for introducing global taxation. The "global taxation network" is gradually extending to all tax payers, featuring full fiscal transparency. Unless such global plans are undermined, all natural and legal persons will de lege ferenda become prisoners of the global fiscus. Unfortunately, such an apocalyptic future of taxation is quite probable considering the determination of the powerful international organizations and the world elite acting through these institutions to implement the global political agenda.

Key words: *globalization policy, tax harmonization, tax competition, international tax evasion, global taxes.*