

РАЗМЕНА ИНФОРМАЦИЈА КАО ВИД МЕЂУНАРОДНЕ ПОРЕСКЕ САРАДЊЕ¹

Апстракт: Предмет овог рада јесте сагледавање актуелног тренда у међународном пореском праву у виду размене пореских информација између националних пореских администрација. Најпре се укратко наводи хронологија напора међународних организација на форсирању и убрзавању међународне размене пореских информација. Затим следи преглед модалитета овог вида међународне правне помоћи онако како је то уређено релевантним међународним документима. Имајући у виду посебан значај одвијања овог процеса за фискалне суверенитете националних држава, на крају рада се указује на његове могуће последице у виду испољених користи и ризика.

Кључне речи: пореска сарадња, међународни порески споразуми, размена пореских информација.

Уводна разматрања

У свету који се све више повезује, националне државе су у већој или мањој мери, подстакнуте на ближу сарадњу, на многим подручјима људског деловања. Област опорезивања није изузетак. Уочава се да су у међудржавним пореским односима нарочито интензивирани напори кључних међународних организација за чвршћом повезаношћу националних пореских система на међународном плану. У таквом процесу не би требало гледати ништа необично, чак је то и у интересу резидентних држава, које теже да што потпуније остваре фискалну власт. Ради се о принципу неограничене пореске обавезе или светског дохотка који још увек доминира у пореским законодавствима економски развијених држава. У пракси је његова примена јако отежана будући да се ослања на лојалност обвезника и постојање пореске сарадње са другим државама.

¹ Рад је резултат истраживања на пројекту “Заштита људских и мањинских права у европском правном простору”, који финансира Министарство просвете и науке Републике Србије под бројем 179046 Д

Основни проблем који се овде појављује јесте како помирити територијалну ограниченост националног фискалног суверенитета са пословањем обвезника на тржиштима других земаља. Интензивнија међународна пореска сарадња *de facto* омогућава ширење граница фискалне власти националних држава у мери у којој то одговара њиховим фискалним интересима. Истовремено, ова пореска координација, уколико је наметнута од стране међународних организација, може да има за последицу слабљење националних фискалних суверенитета.

Најновије активности економски најразвијенијих земаља света, посредством међународних финансијских институција, снажно су усмерене на што чвршћу сарадњу националних пореских администрација ради ефикасније борбе и сузбијања међународне пореске евазије и других финансијских превара у међународном пословању. Актуелна међународна финансијска и економска криза, која је продубила буџетске дефиците многих држава, а неке од њих увукла у дубоку дужничку кризу, изгледа да је послужила као оправдани изговор да се наставе притисци Г20 и моћних међународних институција ка интензивнијој и убрзаној међународној сарадњи у виду размене пореских информација.

Од билатерализма ка мултилатерализму у процесу међународне пореске сарадње

Неспорна је чињеница да се појачавањем међународне пореске сарадње у виду размене пореских информација шире границе фискалне власти националних држава. Најјачи аргумент у прилог форсирања овог процеса јесте потпунија примена принципа светског дохотка што погодује економски развијеним државама. Међутим, ефикасније остваривање националних фискалних интереса истовремено води слабљењу банкарске и пословне тајности као базичних принципа поверења у пословним односима. Ради се о својеврсном “нападу” земаља резидентства на земље извора, односно сукобу између принципа резиденства и принципа извора у расподели пореских терета. Ово питање је, иначе, више деценија уређивано кроз закључивање и примену међународних пореских уговора између две заинтересоване државе. Неизбежно се намеће питање шта се то, у међувремену, променило у међународним пореским односима што је утицало на појачавање притиска на националне државе и пореске оазе да убрзавају размену пореских информација, чак и у претњу санкцијама?

Билатерални приступ међународној размени пореских информација

Земље ОЕЦД су, традиционално, остваривале пореску сарадњу у виду размене пореских информација закључивањем билатералних пореских споразума на основу правила постављених чл. 26 ОЕЦД Модел конвенције

о порезу на доходак и имовину.² Државе које су примењивале овај члан у његовој стандардној форми прихватале су размену пореских информација на захтев, који је морао да садржи доказе о одређеном лицу на кога се сумњало да је извршило пореску евазију. Захтев за разменом пореских информација могао се одбити само у три ситуације: ако није постојао реципроцитет; ако је постојао ризик откривања пословне и професионалне тајне; у случајевима где би откривање података било супротно јавном поретку. Чл. 26 ОЕЦД Модел конвенције ревидиран је током 2005. и 2012. године ради усаглашавања са другим међународним документима у борби против пореске утаје и и другог финансијског криминалитета. Измене из јула ове године експлицитно допуштају слање групних захтева. Пореска администрација је у могућности да тражи пореске информације о групи обвезника без индивидуалног навођења имена, докле год захтев није оквалификован као “*fishing expeditions*”.³

Почетна иницијатива ОЕЦД усмерена на отклањање штетне пореске праксе с краја деведесетих година двадесетог века (Пројекат о неправичним пореским режимима из 1998. године)⁴ релативно брзо се претворила у позив свим државама, а пре свега пореским оазама, да јачају пореску сарадњу у виду ефикасне размене пореских информација и транспарентности пореских процедура. Тиме је означен почетак генералног тренда фокусирања од координације пореских стопа, у суштини, ка мерама административне пореске сарадње.⁵ Стандарди транспарентности и ефикасне размене пореских информација садржани су у ревидираном члану 26. Модел Конвенције ОЕЦД из 2005. године и у Моделу споразума о размени пореских информација из 2002. године. ОЕЦД намеће ове стандарде свим земљама као међународна правила за пореску сарадњу. Наведеним стандардима постављају се следећи захтеви: (1) размена информација на захтев где је то “предвидиво значајно” за спровођење домаћег законодавства уговорног партнера; (2) непостојање ограничења за размену позивањем на банкарску тајност или непостојање домаћег пореског интереса; (3) омогућавање доступности веродостојних података и овлашћења за њихово добијање; (4) поштовање права пореских обвезника; (5) строга поверљивост размењених пореских информација.

Инсистирање на транспарентности и ефикасној размени пореских информација, ради адекватне примене националних пореских закона и спречавања међународне евазије пореза, води постепеном и прикривеном

² Видети више: *Tax Information Exchange between OECD Member Countries, A survey of current practice*, OECD (1994)

³ Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, Approved by the OECD Council on 17 July 2012, OECD 2012.

⁴ OECD report “*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*” (1998)

⁵ Michael Keen, Jenny E. Lighthart, *Information Sharing and International Taxation: A Primer*, International Tax and Public Finance, 13, 2006, p. 105.

умањивању пореског суверенитета држава, односно *имплицитној пореској хармонизацији*. То је цена потпуније примене принципа резиденства коју државе морају да плаћају кроз слабљење и разградњу домаћег пореског и банкарског законодавства.

Уочава се тенденција од билатерализма ка коришћењу мултилатералних инструмената, што је супротно традиционалним правилима међународног права где се полази од интереса двеју држава и њихове жеље да, путем билатералних споразума, на најповољнији начин реше сукоб пореских закона. Овде је битна узајамност пореских односа и њихово уређивање на обострану корист, што се не може рећи за мултилатералне пореске уговоре, који се у пракси нису показали као ефикасан механизам за разрешавање пореских захтева више држава.

Интензивнија међународна пореска сарадња коју намећу ОЕЦД, ММФ, Г20, УН, подстиче на тражење одговора зашто се одредбе из билатералних споразума о избегавању међународног двоструког опорезивања нису показале довољно ефикасним средством за остварење сарадње националних пореских администрација? Због чега су потребни нови правни инструменти, односно споразуми о размени пореских информација? Зашто се током последње деценије форсира међународна пореска сарадња у виду размене информација? Може се слободно рећи да је прва деценија 21. века обележена интензивним напорима представника економски најразвијених земаља у водећим међународним институцијама ка што широј сарадњи националних пореских администрација.

Протекла деценија од 2002. године, када је ОЕЦД усвојио Модел споразума о размени пореских информација, обележена је бројним напорима и покушајима да се што већи број националних пореских администрација укључи у све ширу мрежу међународне размене информација у пореским стварима. У литератури се наилази на схватање да овај документ представља значајан напредак јер обезбеђује правни оквир за размену информација без закључивања сложених и свеобухватних међународних пореских уговора.⁶

Модел споразума не представља обавезујући инструмент али су њиме предвиђене две верзије, билатерална и мултилатерална, зависно од броја држава потписница. Важна околност је да се размена информација односи како на цивилне тако и на кривичне пореске ствари.

Овај модел споразума усмерен је на успостављање размене информација која се базира на следећим принципима:⁷ (1) информација се размењује *на захтев*, не аутоматски; (2) информација се обезбеђује уколико има “предвиди значај” за примену пореских закона земље уговорнице; (3) закони о банкарској

6 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.

7 Видети: OECD (2012), *The Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes*, Information Brief, 27 June 2012, p. 7

тајности и домаћем пореском интересу не би требало да ограничавају размену информација у пореске сврхе; (4) надлежни државни органи морају имати овлашћења да добију и пруже информације од стране банака, других финансијских институција и лица која раде у агенцијама или као фидуцијари, као и да добију и пруже информације у вези са својинским односима физичких лица; (5) права пореских обвезника се морају поштовати што подразумева строгу поверљивост размењених информација.

Премда су стандарди ОЕЦД о размени информација широко прихваћени од стране великог броја земаља, предстоји дуг пут од сагласности држава на пореску сарадњу до њене стварне реализације. Многе државе морају да измене националне законе и административну праксу како би њихове пореске администрације добиле приступ свим релевантним информацијама. Посебно се државе тешко одричу банкарске поверљивости и тајности што подразумева измену финансијских прописа, како би пореске администрације имале приступ информацијама о клијентима банака и других финансијских институција.⁸ Билателарни споразуми о размени пореских информација обавезују замољену страну уговорницу да употреби све мере потребне за прибављање неопходних података ради достављања другој страни уговорници.

Важност сарадње пореских оаза и офшор финансијских центара са другим пореским јурисдикцијама налази се у фокусу међународних политичких иницијатива са основним циљем смањења пореске евазије, изазване прекограничним пословањем, и убирања додатних прихода. Ради тога је створен “Глобални форум за транспарентност и размену информација у пореске сврхе” (броји 105 земаља) који има задатак да надгледа поштовање ОЕЦД стандарда о размени пореских информација. То подразумева проверу правног оквира за размену информација у пореске сврхе (фаза 1 прегледа) и да ли је тај правни оквир ефективан (фаза 2 прегледа). Од пореских оаза се захтева да имају минимум 12 закључених споразума о размени пореских информација како би избегле да се нађу на листи некооперативних јурисдикција. У периоду од 2000-2011. године потписано је укупно 590 споразума.⁹ Права мрежа ових билатералних споразума показује да су они посебно значајни у случајевима где не постоје порески уговори о избегавању двоструког опорезивања, где ови уговори не садрже одредбе о размени информација или где одредбе о размени информација не испуњавају ОЕЦД стандарде.

Текућа финансијска криза је актуелизовала закључивање билатералних споразума о размени пореских информација под притиском богатих земаља. Чак су шефови држава и влада земаља Г20 на априлском самиту у Лондону 2009.

⁸ Kiyoshi Nakayama, *Tax Policy: Designing and Drafting a Domestic Law to Implement a Tax Treaty*, Technical Notes and Manuals, IMF, 11/01, p. 6-7.

⁹ Наведено према: Katarzyna Bilicka, Clemens Fuest, *With which countries do tax havens share information?* Oxford University Centre for Business Taxation, WP 12/11, p. 3

године закључили “да су спремни да наметну санкције у циљу заштите јавних финансија и финансијских система и да је доба банкарске тајности завршено”. Међутим, резултати једног скорашњег истраживања извршеног на основу поверљивих података о банкарским депозитима у пореским оазама добијених од Банке за међународна поравнања, показали су да доба банкарске тајности није завршено, супротно мишљењима ОЕЦД и Г20. Аутори су утврдили да је потписивање споразума о размени пореских информација водило умереној алокацији банкарских депозита између пореских оаза, али не и значајној репатријацији капитала. После потписивања споразума, већина пореских утајивача изгледа да не запажа велико повећање вероватноће откривања, због чега аутори закључују да би ОЕЦД требало да оснажи међународну пореску сарадњу промовисањем аутоматске размене информација уместо размене на захтев.¹⁰

Одређене активности у домену међународне размене пореских информација предузимају и УН посредством Модела конвенције о двоструком опорезивању између развијених и неразвијених земаља (усвојена 1980. године). Ова Конвенција је ревидирана 2011. ради осавремењивања и обухватања принципа пореске сарадње који су већ предвиђени другим међународним документима.¹¹

Мултилатерални приступ међународној размени пореских информација

Велики број закључених билатералних споразума о размени пореских информација вероватно у пракси не постижу брзо планиране глобалне циљеве па се све више инсистира на мултилатералној сарадњи. Имајући у виду одређене трошкове закључивања билатералних пореских споразума као и потенцијалне тешкоће укључивања трећих држава, извешан број мултилатералних споразума је потписан још 1952. године (Бенелукс конвенција) и 1972. године (Нордијска конвенција). Регионални карактер има и европска Директива о узајамној административној помоћи из 1977. године која омогућава размену информација о непосредним и посредним порезима. Овај документ обезбеђује шири оквир за размену информација јер допушта и присуство иностраног пореског органа током вршења пореске истраге на територији друге државе. С обзиром на развој европског тржишта, јавила се потреба за ефикаснијом административном сарадњом и бржом разменом пореских информација ове групе земаља. Последње

10 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/>)

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

измене Директиве усвојене су 15. фебруара 2011. године¹² са важношћу од 1. јануара 2013. године. Предвиђена је *обавезна аутоматска размена информација*, без предуслова, као најефикаснији начин унапређења коректног утврђивања пореза у прекограничним ситуацијама и спречавању пореске утаје. Такође ће се подстицати развој спонтане размене пореских информација. Директива садржи генерално прихваћене стандарде ОЕЦД о међународној размени пореских информација. Осим камате, аутоматска размена информација обухвата доходак од рада, директорске накнаде, одређена примања по основу животног осигурања, пензије, власништво и приход од непокретне имовине. Из ове листе искључене су дивиденде, капитални добити и ауторске накнаде. Размена информација о овим приходима одложена је до 1. јула 2017. године.

Директива о опорезивању штедње из 2005. године, усвојена на нивоу Европске уније, представља први обавезујући правни инструмент који омогућава аутоматску и мултилатералну размену информација уместо размене на захтев. Свака земља чланица има обавезу да аутоматски пружи информације другој земљи чланици о каматама које је исплатила нерезидентним индивидуалним штедишама. Прелазни режим је предвиђен за Аустрију, Белгију и Луксембург које ће у одређеном периоду примењивати порез на камате по одбитку. Процес размене информација о исплаћеним каматама споро се одвија будући да се државе тешко одричу института банкарске тајности. Иако би се ова Директива могла сматрати прекретницом у борби против прекограничне пореске евазије, у пракси је испољила одређене недостатке што ствара значајне празнине за потенцијалне пореске утајиваче.¹³ Директива се односи само на камате а не и на друге врсте прихода од капитала; погађа само физичка лица и географски је ограничена на ЕУ премда је Европска комисија била овлашћена да преговара са трећим државама и зависним територијама о примени “еквивалентних мера”. Постоји предлог да се од 1. јануара 2014. године у потпуности примењује аутоматска размена информација о исплаћеним каматама.¹⁴

Мултилатералан приступ на ширем плану је очигледан у усвајању Мултилатералне Конвенције ОЕЦД и Савета Европе о размени информација у пореским стварима из 1988. године. У преамбули ове Конвенције је истакнуто да једино координисана акција пореских органа различитих земаља може допринети борби против пореске евазије, али истовремено и лакшем утврђивању пореске обавезе и заштити права пореских обвезника, укључујући и заштиту од

12 Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Official Journal of the European Union 11.3.2011.

13 Thomas Rixen, Peter Schwarz, *How Effective is the European Union's Savings Tax Directive? Evidence from Four EU Member States*, Journal of Common Market Studies, Vol. 50, N. 1, 2012, p. 152.

14 Gemma Martinez Bárbara, *The Role of Good Governance in the Tax Systems of the European Union*, Bulletin for International Taxation, April/May 2011, p. 278.

дискриминације и двоструког опорезивања.¹⁵ Административна помоћ обухвата размену информација (на захтев, спонтану и аутоматску), помоћ у утврђивању пореза, укључујући и мере обезбеђења пореског захтева и достављање докумената. У литератури постоји схватање да ова Конвенција омогућава најшири опсег сарадње у односу на друге међународне инструменте за узајамну помоћ у пореској материји.¹⁶ Интересантна је одредба чл. 27 који предвиђа да видови помоћи у пореским стварима, предвиђени овом Конвенцијом, не ограничавају нити су ограничени, на било који начин, правилима о пружању правне помоћи садржане у постојећим или будућим правним инструментима који се односе на сарадњу у пореским стварима. Конвенција је измењена Протоколом који је ступио на снагу 1. јуна 2011. године. То је учињено на позив земаља Г20 и има за циљ ширу међународну пореску сарадњу укључивањем у овај процес и земаља у развоју. Други важан разлог јесте обухватање недавних промена у домену међународне пореске сарадње. Током две деценије од њеног доношења до 2008. године само тринаест земаља је потписало Конвенцију а у међувремену се број повећао (вероватно због Протокола усвојеног 2010. године) тако да до фебруара 2012. године има 33 потписнице.

Изменом пореског законика 2010. године САД су усвојиле меру, без преседана, у међународном праву. *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) има за циљ да прошири америчку пореску јурисдикцију у целом свету захтевајући од финансијских институција да Служби унутрашњих прихода достављају податке о приходима (капиталу) америчких пореских обвезника, у супротном биће изложене плаћању пореза по одбитку које примају из САД. Очигледно је да се америчким пореским властима жури и да немају времена за споро закључивање и реализацију билатералних споразума о размени пореских информација. САД су једине у свету задржале принцип држављанства што им даје за право да захтевају од својих држављана да плаћају порезе својој америчком фискусу било где у свету да послују. Али то им не даје за право и да намећу обавезе страним финансијским институцијама да раде као посредници у процесу опорезивања за рачун америчке пореске администрације.¹⁷ Принципи међународног пореског права не признају екстратериторијалну примену домаћих закона на страна лица или резиденте. Обавезивање страних финансијских институција на достављање података о стању на рачунима америчких држављана представља еклатантну повреду фискалног суверенитета држава чији су они резиденти. Примена FATCA планирана је од 1.1.2013. године и очекује се да

15 Цвјетана Цвјетковић, *Основни правни инструменти узајамне помоћи у пореским стварима у Европској унији*, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду, 1/2011, стр. 483.

16 Tony Anamourlis, Les Nethercott, *An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy*, Bulletin for International Taxation, December 2009, p. 619.

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

ће имати далекосежне последице за финансијске организације у целом свету, укључујући и оне у САД (између 100.000 и 700.000).¹⁸ Као део процеса плаћања америчких пореза, од њих се тражи да закључе посебне споразуме са Службом унутрашњих прихода до 30. јуна 2013. године. Уколико до 1. јануара 2014. године не доставе америчкој пореској администрацији податке о рачунима америчких клијената, сва плаћања из САД (камате и дивиденде исплаћене од стране америчких корпорација) биће опорезована по одбитку по стопи од 30%.

Премда FATCA предвиђа велика оптерећења за финансијске институције у свету и тражи од њих да крше националне законе о заштити приватности, неке државе су већ реаговале са намером да ступе у одређене односе са САД у настојањима да се изборе са међународном евазијом и “попуне рупе у својим буџетима”. Фебруара 2012. године постигнут је међународни порески споразум САД са Француском, Немачком, Италијом, Шпанијом и Великом Британијом¹⁹ који омогућава примену FATCA кроз аутоматску размену података између влада (одступање од оригиналне верзије), смањује трошкове пословања за финансијске институције и обезбеђује реципроцитет. Други вид споразума постигнут је са Швајцарском и Јапаном током јуна ове године који подразумева размену информација између финансијских институција и америчке пореске администрације уместо прикупљања података посредством централних влада. Већ се у литератури говори о Моделу I и Моделу II као два различита приступа у примени FATCA.²⁰

Време ће показати чему то води овакав вид законодавства али једно је сигурно да ће његова примена бити замршена јер многе државе, укључујући 27 земаља чланица ЕУ, забрањују банкама или компанијама да достављају такве информације директно страним владама.

Борба против пореских оаза и неправичних пореских режима и даље се наставља на глобалном плану. Уз све напред наведене међудржавне активности у међународним пореским односима, ОЕЦД средином 2012. године покреће пројекат јачања међуагенцијске сарадње са циљем борбе против пореских кривичних дела и другог финансијског криминалитета.²¹ Битан сегмент међународне сарадње јесте чвршће повезивање свих државних агенција као и пореских администрација у домену ефикасније размене пореских информација

18 *Setting the Stage: FATCA Compliance*, An Oracle White Paper, August 2012, p.1

19 12. 9. 2012. године потписан је билатерални споразум између САД и Велике Британије и предат је британском парламенту на ратификацију.

20 John Clay Taylor, Nap Shashy, Sara Silverstein, *Third FATCA Compliance Model Announced*, *The Banking Law Journal*, Washington, Vol. 129, N. 9, October 2012, p. 855

21 *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crime and Other Financial Crimes*, 2nd Annual Forum on Tax and Crime, Rome 14-15 June 2012, OECD; *International Co-operation against Tax Crime and Other Financial Crimes*, A Catalogue of the Main Instruments, 2nd Annual Forum on Tax and Crime, Rome 14-15 June 2012, OECD

ради спречавања, откривања и кажњавања незаконитих финансијских активности.

Модалитети размене пореских информација у међународној сарадњи

Већина индустријских земаља примењује принцип опорезивања светског дохотка у својим пореским системима. Међутим, принцип формалне територијалности ограничава национална пореска овлашћења. Зато постоји потреба да се прошири домашај националних пореских инструмената путем међународне помоћи у пореској материји. Међународна пореска сарадња одвија се у виду размене пореских информација и помоћи приликом наплате пореза резидентних држава. Већина докумената који уређују ову материју на међународном и националном нивоу предвиђају три облика размене пореских информација: на захтев, аутоматску и спонтану.

Мултилатерални приступ ефикаснијој међународној размени пореских информација настоји да развије такав систем сарадње који би више карактерисала аутоматска и спонтана размена информација у пореским стварима, него досадашњи систем, који се базира на размени информација на захтев пореске администрације одређене државе. Вешто и на прикривени начин настоји се да се *посредно изврши усклађивање националних пореских система* будући да државе лакше прихватају административну пореску сарадњу него снижење пореских стопа или усклађивање пореских основица.

Размена пореских информација на захтев односи се на појединачни случај. Држава која упућује захтев мора претходно искористити властите изворе информација. Добијени подаци могу се искључиво употребити у поступку изричито наведеном у захтеву.

Аутоматска размена информација обухвата систематско и периодично достављање обиља пореских информација земље извора земљи резидентства одређених категорија прихода (нпр. дивиденди, камата, аутоских накнада, зарада, пензија, итд.) без формалног захтева.²² Овај вид размене података претпоставља постојање споразума, билатералних или мултилатералних, којима се одређују случајеви у којима ће се приступити овој врсти међународне помоћи у пореским стварима. Као средство спречавања офшор евазије аутоматска размена има одређене предности. Она може обезбедити правовремене информације о неплаћању пореза од инвестираног капитала. Такође може помоћи откривању случајева пореске евазије за које пореска администрација претходно није имала наговештаје. Друге користи обухватају њене ефекте усмерене на застрашивање

²² 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.

потенцијалних утајивача, повећање добровољног плаћања пореза и подстицање обвезника да пријављују све релевантне информације. Аутоматска размена информација, поред тога, може помоћи обвезницима у њиховим обавезама везаним за достављање података, повећати пореске приходе и осигурати да сви обвезници благовремено и правично плаћају своје порезе.²³

Спонтана размена информација односи се на случајеве када национални порески органи, у току обављања своје службене дужности, сазнају за одређене податке о пореским обвезницима за које сматрају да могу бити од значаја за спровођење пореског поступка у страниј држави. Уобичајено је да те податке достављају пореским органима друге државе иако их они претходно нису тражили. Сврха овог модалитета размене информација, као и претходна два, јесте спречавање двоструког опорезивања и пореске евазије.²⁴

Досадашњи резултати процеса међународне размене пореских информација

У области међународног пореског права не постоји актуелније питање од убрзавања процеса размене пореских информација у које се укључују, добровољно или принудно, како економски развијене тако и земље у развоју и земље у транзицији. Политичка подршка овом глобалном пројекту од стране Г20 још више наглашава важност која се придаје усаглашавању, односно координацији националних пореских система посредством сарадње националних пореских администрација.²⁵ Протекла деценија у развоју међународних пореских односа пружа довољан временски оквир у циљу сагледавања последица овог процеса. У зависности од тога са чијег становишта се посматра актуелна иницијатива за интензивнијом разменом пореских информација (резидентних држава, држава извора и пореских обвезника) последице попримају позитиван или негативан карактер.

Користи од шире међународне размене пореских информација непосредно се испољавају кроз коректну и делотворну реализацију домаћег пореског законодавста и сигурније убирање пореза. Тиме се постиже потпунија примена националних пореских система, широм примене принципа пореског резиденства, као и олакшавање процеса пореске хармонизације. Посредно се

²³ *Automatic Exchange of Information*, OECD, 2012.

²⁴ Снежана Стојановић, *Пружање услуга међународне размене информација у пореским стварима*, Финансије, 1-6/2011, стр. 229.

²⁵ Генерални тренд размене пореских информација представља својеврстан политички пројекат земаља Г20. Убрзо после усвајања од стране ОЕЦД стандарда транспарентности и ефикасне размене информација у пореске сврхе, оне су 21. новембра 2004. године у својој заједничкој Изјави навеле да снажно подржавају напоре Глобалног форума за опорезивање ОЕЦД о промовисању ових високих стандарда у међународној пореској сарадњи како би се омогућило стварање једнаких услова за све државе у међународним пореским односима.

постављају оквири за ефикасније сузбијање међународне пореске евазије и других финансијских деликата, што је у значајној мери условљено спремношћу држава да благовремено и коректно размењују пореске информације.

Наизглед добар циљ усмерен на ефикасније извршавање националних пореских потраживања прикрива, у суштини, нарушавање националних фискалних суверенитета наметањем и форсирањем међународне пореске сарадње. Убрзано се исцртавају обриси међународног пореског поретка у виду обавезујућих међународноправних инструмената (*soft law*), као што су наведени модели споразума, препоруке и смернице у домену размене пореских информација, а све то скривено кроз глобалну иницијативу за борбу против пореске евазије и другог финансијског криминалитета. Државе су на извештан начин принуђене да чине уступке у међународној пореској сарадњи, па чак и на штету сопствених финансијских интереса али и интереса пореских обвезника који послују на њиховим територијама. Пореско “развлашћивање” националних држава у име свеопште сарадње на плану сузбијања офшор пореске евазије удаљава пореску власт од пореских обвезника и препушта их неким наднационалним институцијама. Земље извора које, по правилу, имају ниже пореске стопе на приходе од капитала у ствари су приморане да обезбеђују приватне финансијске податке земљама ОЕЦД премда од таквих споразума за узврат ништа не добијају, само могу себе изложити одређеним санкцијама као некооперативне јурисдикције.²⁶ Треба имати у виду да су финансијски интереси земаља извозница и земаља увозница капитала супротстављени и да овој другој групи земаља више одговара да не достављају пореске информације о нерезидентним обвезницима.

Начело реципроцитета у међународним праву овде има мањи значај будући да би од размене пореских информација земље извора (пореске оазе) имале више штете него користи, посебно имајући у виду нарушавање банкарске тајности. Ако је финансијска поверљивост у банкарским односима традиционално представљала камен темељац рада финансијских организација, такво правило се данас сматра озбиљном сметњом за ефикасну размену пореских информација. Пренебрегава се поверење и интереси клијената офшор финансијских институција са крајњим циљем стварања светског пореског система. У том правцу, садашње пореске активности које предузимају економски најзначајније државе и кључне међународне институције означавају одређене фазе у реализацији тог циља ради чијег се остварења енергично отклањају све финансијско-правне препреке. Прихватање стандарда приступа банкарским информацијама треба да на заобилазан начин наметне промене у домаћем финансијском законодавству независно од стварних националних интереса.

²⁶ Daniel J. Mitchell, *A Tax Competition Primer: Why Tax Harmonization and Information Exchange Undermine America's Competitive Advantage in the Global Economy*, The Heritage Foundation Backgrounder, No. 1460, July 20, 2001, p. 3

Ове промене се односе на забрану отварања анонимних банкарских рачуна; захтеве за идентификацијом клијената; непостојање домаћег пореског интереса; приступ банкарским информацијама, не само у обичним пореским споровима, већ и у пореским кривичним стварима.²⁷ Притом се потпуно занемарује важна чињеница да се оваквим захтевима уништава финансијска приватност имајући у виду околност да је приватност заштићена декларацијом УН о људским правима.²⁸

Заштита права и интереса пореских обвезника основни је проблем који треба адекватно разрешити у процесу међународне размене пореских информација. Имајући у виду посебно ангажовање ОЕЦД на плану међународне пореске сарадње, која по неким мишљењима неформално преузима улогу светске пореске администрације, и осетљивост поштовања права обвезника на поверљивост и тајност података, ова организација је током 2012. године усвојила Водич о заштити поверљивости размењених информација у пореске сврхе.²⁹ У уводу овог документа се истиче да је поверљивост пореских информација фундаментални камен темељац пореског система. Да би имали поверење у порески систем и да би испуњавали пореске обавезе у складу са законом, потребно је да порески обвезници имају сигурност да често осетљиве личне финансијске информације не буду на неодговарајући начин откривене, било намерно или случајно. У том смислу, потребан је одговарајући правни оквир за заштиту поверљивости размењених пореских информација. Релевантне одредбе о томе уграђене су у међународне пореске споразуме (билатералне и мултилатералне) као и у домаћем законодавству. Намеће се питање да ли је то довољно, у савременим технолошким условима брзог протока различитих личних и финансијских информација, како би се реално остварила права обвезника на поверљивост и тајност размењених података између националних пореских администрација или директно између страних влада.

Чл. 26 ОЕЦД Модел пореске конвенције садржи одредбу о поверљивости размењених информација које ће бити третиране као тајна на исти начин као информација добијена на основу домаћег закона земље која прима информације. Подаци могу бити достављени само у сврхе опорезивања, значи, ради разреза и наплате пореза, жалбене процедуре, кажњавања у административном пореском или судском поступку. Чл. 8 Модел споразума о размени информација у пореским стварима садржи сличне одредбе о поверљивости као чл. 26 Модел конвенције ОЕЦД. Чл. 22 Мултилатералне конвенције о узајамној административној помоћи

²⁷ *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, The 2007 Progress Report, OECD, 2007.

²⁸ Daniel J. Mitchell, *The Moral Case for Tax Havens*, Liberales Institut, Occasional Paper 24, 2005, p. 25

²⁹ *Keeping It Safe-The OECD guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes*, OECD 2012.

у пореским стварима на сличан начин гарантује поверљивост размењених информација. Државе примењују на различите начине обавезе из пореских уговора, укључујући и обавезу поверљивости података. Један приступ се односи на измене домаћег законодавства, како би се осигурало да уговорне обавезе буду поштоване по правилима домаћих закона о поверљивости личних података. У другим земљама, обавезе из пореских уговора се примењују на такав начин да у случају неслагања између уговора и националног закона, порески уговор има превагу над домаћим правилима. Неке државе користе комбинацију оба приступа у уређивању питања поверљивости размењених пореских информација и допуштању њиховог откривања у тачно предвиђеним случајевима. Потребно је предвидети у домаћем законодавству и одговарајуће санкције за физичка лица и управне органе за неовлашћено одавање пореских информација. Санкције морају бити јасне и довољно строге како би обесхрабриле кршење права на поверљивост и тајност пореских података.³⁰ Без обзира на ове гаранције, у литератури се, ипак, највише критикује опасност од свесног кршења уставних права грађана ради ефикасније размене пореских информација и спречавања међународне пореске евазије. У пореској пракси, гаранције су илузорне када у огромној количини размењених информација порески обвезник претходно не добије обавештење о намераваном достављању који се њега тичу.³¹

Закључна разматрања

Напори резидентних држава да прате своје пореске обвезнике ван националних граница ограничени су због територијалне важности националног пореског права. Традиционалан билатералан приступ пореској сарадњи је одговарао њиховим интересима у условима слабије развијених међународних финансијских односа. “Корпоративизација” међународног пословања и повећање прекограничних трансакција створило је потребу за јачом пореском сарадњом националних пореских администрација. У том смислу, ефикасна размена информација постаје кључни аспект међународне пореске сарадње. Пословање мултинационалних компанија и богатих појединаца кроз разгранату мрежу њихових организационих облика указало је на недостатке примене билатералних пореских споразума о избегавању међународног двоструког опрезивања и размени пореских информација.

Утицајне међународне финансијске организације данас све више инсистирају на међународном приступу решавању проблема офшор пореске евазије и агресивног пореског планирања. Убрзавање процеса међународне

30 Видети: *ibid.*, p.7-13

31 Bruce Zagaris, *Exchange of tax information policies at the millennium: balancing enforcement with due process and international human rights*, August 2001, www.freedomandprosperity.org/zagaris2.pdf, p. 17

сарадње у облику размене пореских информација, нажалост, има своју “цену” у нарушавању и ограничавању националних фискалних суверенитета и националне регулативе о тајности и поверљивости података. Принцип резидентства, као базични основ расподеле пореских терета, на савременом нивоу развоја међународних економских и финансијских односа, више не одговара фискалним интересима економски високо развијених земаља. Ради остварења сопствених пореских система оне намећу осталим државама обавезе у међународној пореској сарадњи које су често на штету, не само државних овлашћења, него и права обичних грађана као пореских обвезника. Међународне финансијске институције у њихово име постављају оквири новог глобалног пореског поретка чије се последице још увек не могу сагледати у потпуности. Или су ствари већ очигледне, само је потребно пажљиво пратити шта се дешава у сфери међународног пореског права.

РЕЗИМЕ

Ефикасна реализација националних пореских система у великој мери зависи од савесности пореских обвезника да поштено пријављују све приходе независно од места остварења. Принцип пореског резидентства захтева опорезивање светског дохотка што је у супротности са територијалном ограниченошћу важења националних пореских законодавстава. Са ширењем прекограничних трансакција и међународног пословања намеће се потреба за већом међународном пореском сарадњом која је, за сада, најизраженија у виду размене пореских информација. Традиционални начини решавања сукоба пореских закона показали су се недовољним. У међународним пореским односима све више се инсистира на закључивању мултилатералних пореских уговора и аутоматској размени пореских информација у пореским стварима чему погодује неслућени развој информационо-комуникационих технологија. Наметањем међународних стандарда у размени пореских информација од стране међународних финансијских организација, независно од стварних интереса националних држава, нарушава се њихов фискални суверенитет и на прикривен начин, посредством међународне пореске сарадње, покушава се да се оствари уједначавање националних пореских система. Овај процес се убрзано одвија на међународном плану чиме се постављају оквири глобалног пореског система. Узимајући у обзир све користи од унапређења међународне размене пореских информација, не могу се занемарити ризици у виду постепеног слабења националних фискалних овлашћења и кршења права обвезника на поверљивост и тајност података.

Prof. Mileva Anđelković, LL.D.

Full Professor,

Faculty of Law, University of Niš

Exchange of Information as a form of International Tax Cooperation

Summary

In this paper, the author explores the current trend in the international tax law which is reflected in the exchange of tax information between the national tax administrations. The author first provides a brief chronological overview of the ongoing efforts of international organizations to promote and accelerate the international exchange of tax information. Then, the author provides an overview of models underlying this form of international legal assistance as envisaged in the relevant international documents. In the final part of this paper, considering the outstanding significance of this process for the fiscal sovereignty of national states, the author points out to the possible implications and consequences involved in this process particularly in terms of the demonstrated benefits and risks.

Key words: *tax cooperation, international tax agreements, exchange of tax information*