

341.44/.45:343.359.2
336.225.68

OBLICI MEĐUNARODNE PORESKE KONTROLE KAO METOD SPREČAVANJA I SUZBIJANJA PORESKIH KRIVIČNIH DELA

Doc. dr Aleksandar R. Ivanović*

MSc Ankica Ivanović*

Apstrakt:

Autori se u radu bave pitanjem međunarodne poreske kontrole sa posebnim osvrtom na mogućnost njene realizacije na prostoru zemalja zapadnog Balkana. S tim u vezi, autori najpre ukazuju na pojam međunarodne poreske kontrole, osnovne međunarodne dokumente koji regulišu ovu oblast kao i moguće oblike međunarodne poreske kontrole. U zaključnom delu rada autori naglašavaju neophodnost uspostavljanja pravnog okvira za zajedničku poresku kontrolu zemalja zapadnog Balkana nudeći konkretne predloge za regulisanje ovog pitanja.

Ključne reči: poreska kontrola, utaja poreza, bilateralna saradnja, multilateralna saradnja.

Uvod

Potreba za saradnjom između poreskih administracija različitih zemalja je nepohodna iz više razloga. Prvo, zbog povećanja efikasnosti procedura evidentiranja i naplate poreza. Drugo, zbog omogućavanja da se osigura tačnost iznosa poreza koji je ostvaren međunarodnim poslovnim transakcijama. Treće, zbog sprečavanja i suzbijanja poreske utaje i drugih poreskih krivičnih dela od strane rezidentnih obezbnika koji posluju i u drugim državama. Na primer, ako poreska administracija jedne države želi da dobije potvrdu o prihvatljivosti, odnosno tačnosti i ispravnosti povraćaja poreza kompanija koje posluju na međunarodnom planu ili grupe takvih kompanija, za to će joj biti potrebni podaci koji su dostupni samo poreskoj administraciji druge, odnosno drugih država. Poreska administracija jedne zemlje je u tom slučaju sprečena da dođe do ovakvih informacija zbog ograničenja koja im nameće njihov fiskalni suverenitet. S tim u vezi, saradnja između susednih zemalja u poreskim stvarima je logičan korak, pre

* Departman za pravne nauke Univerziteta u Novom Pazaru, docent za užu naučnu oblast krivično pravo, a.ivanovic@uninp.edu.rs.

* Departman za ekonomske nauke Univerziteta u Novom Pazaru, asistent za užu naučnu oblast računovodstvo i revizija, ankicai@uninp.edu.rs.

svoga zbog ekonomskih ali i političkih interesa. Takva saradnja može, na primer, da se realizuje u vidu bilateralnih sporazuma za sprečavanje dvostrukog oporezivanja. Zatim u zajedničkoj (multilateralnoj) saradnji između grupe zemalja sa zajedničkim ekonomskim i političkim interesima. Ovakav, multilateralan vid saradnje između zemalja se obično praktikuje kod grupe zemalja sa zajedničkom kulturom i istorijom (kao što su zemlje Beneluksa ili Nordijske zemlje). Primeri ovakvih regionalnih oblika saradnje na planu uzajamne pomoći u poreskim stvarima su Sporazum o administrativnoj i krivičnopravnoj saradnji zemalja Beneluksa (Agreement for Administrative and Criminal cooperation of the Benelux countries) i Nordijska konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći (Nordic Convention for Mutual Administrative Assistance). Dakle, kao posledica sve veće internacionalizacije poslovanja privrednih društava, za poreske administracije se kao potreba nameće intenziviranje, pojednostavljivanje i optimiziranje razmene informacija i međunarodne saradnje u poreskim stvarima. Primer ovakve saradnje jeste i zajednička poreska kontrola (joint tax audit), odnosno multilateralana poreska kontrola koja je uvedena u Evropskoj uniji.

Evropska unija i OECD dele zajednički stav da je međunarodna poreska kontrola značajan instrument u borbi protiv poreskih prevara na međunarodnom nivou. Shodno tome, a uzевši u obzir povezanost i međuzavisnost tržišta zemalja zapadnog Balkana, kao i kulturnu i istorijsku povezanost, kao logičan potez na polju podizanja efikasnosti suprotstavljanja poreskim krivičnim delima nameće se potreba za intenzivnijom saradnjom poreskih administracija zemalja zapadnog Balkana. Ovo pre svega podrazumeva stvaranje pravnog okvira za zajedničku (međunarodnu) poresku kontrolu na prostoru zemalja zapadnog Balkana. S tim u vezi, u narednom delu rada ćemo najpre ukazati na pojam, ciljeve i oblike međunarodne poreske kontrole, a zatim ćemo ukazati na neophodnost uspostavljanja prisnije međunarodne saradnje na polju poreske kontrole, dajući osnovne smernice za izgradnju pravnog okvira ove saradnje između zemalja zapadnog Balkana, a pre svega zemalja bivše Jugoslavije.

1. Pojam međunarodne poreske kontrole

Međunarodna poreska kontrola se može definisati kao spajanje dve ili više država koje imaju zajedničke ili komplementarne interese na polju stvaranja jedinstvene kontrole poreskih obaveza jednog ili više poreskih obveznika u tim zemaljama koji ostvaruju međunarodne poslovne transakcije, kao i povezanih pravnih lica na prostoru jedne ili više zemalja kao poreskih obveznika. Međunarodna poreska kontrola bi trebalo da postoji kako bi se dobilo kompetentan uvid u stanje poreskih obveznika po pitanju poreza vezano za određene poslovne transakcije za koje domaće zakonodavstvo, odnosno organi poreske kontrole ne mogu da daju dovoljan broj informacija. Zakonska osnova za sprovođenje međunarodnih kontrola jeste relevantno zakonodavstvo o razmeni informacija, međusobno pomaganje i simultane kontrole. Relevantno zakonodavstvo

podrazumeva potpisivanje bilateralnih i multilateralnih sporazuma u kojima su sadržani postupci sprovođenja zajedničke međunarodne poreske kontrole kroz međunarodnu razmenu informacija o poreskoj politici i poslovnim transakcijama.

U aktuelnim zakonima i propisima i u upravnoj praksi (uključujući i one iz pojedinačnih država, EU, nordijskih zemlja i OECD-a) različiti termini se koriste za označavanje "kontrole" koja se primenjuje u slučajevima prekograničnih fiskalnih rizika u vezi sa pravnim ili fizičkim licima koja posluju na međunarodnom planu. Pojmovi koji se koriste su:

- bilateralna poreska kontrole ili ispitivanje;
- multilateralna poreska kontrola ili ispitivanja;
- simultana poreska kontrola ili ispitivanje; i
- zajednička poreska kontrole ili ispitivanje.

U radu ćemo koristiti sveobuhvatni izraz "međunarodna poreska kontrola" koji se odnosi na se na ove vrste "zajedničke poreske kontrole" i mnogobrojne oblike koje u praksi može imati.

2. Oblici međunarodne poreske kontrole

Međunarodna poreska kontrola se može vršiti bilateralno i multilateralno. Na praktičnom nivou, međunarodna poreska kontrola može imati više formi. Bez obzira na formu koji se koristi, svi oblici međunarodne poreske kontrole imaju određene zajedničke karakteristike:

- kontrola je vezana za razmenu informacija između država;
- postupak za poresku kontrolu se pokreće istovremeno, dok svaka država sprovodi proceduru na svojoj teritoriji;
- poreski službenici države molilje su prisutni na različitim niovima „aktivnosti“ na teritoriji države koja pruža informacije;
- svrha poreske kontrole je da ispita fiskalne poslove poreskog obveznika ili grupe poreskih obveznika u kojima države učesnice imaju interes;
- od država se traži da se unapred međusobno konsultuu, ali nisu obavezne da učestvuju;
- procedure poreske kontrole moraju da budu uspostavljene na način na koji je oblikovana saradnja između država;
- fleksibilan pristup može se primeniti od slučaja do slučaja, u skladu sa relevantnim ugovorima, domaćim zakonima i administrativnim praksama.

3. Ciljevi međunarodne poreske kontrole

Ciljevi međunarodnih poreskih kontrola se ogledaju u sledećem:

- osigurati da se porez plaća u skladu sa uspostavljenim zakonodavstvom zemalja potpisnica i nacionalnim zakonodavstvom;

- da se smanji teret poreskih obveznika koji obavljaju poslovne aktivnosti izvan granica zemlje u kojoj imaju registrovano sedište, odnosno na teritoriji zemalja saradnica;
- da se putem efikasne i efektivne administrativne saradnje obezbedi što više dokaza da su ostvareni prihodi, rashodi i porezi iskazani u tačnom iznosu i u skladu sa nacionalnim zakonodavstvom;
- borba protiv poreske evazije u cilju zaštite nacionalnih finansijskih interesa čime se izbegava narušavanje konkurencije;
- podsticati poreske obveznike da uzimaju u obzir međunarodne kontrole kao deo normalne revizijske aktivnosti;
- deljenje znanja i razmena informacija, posebno izgradnja poreskog informacionog sistema;
- testiranje postojećih procedura međunarodne kontrole te njihovo poboljšanje tamo gde je to potrebno;
- zaštita prava poreskih obveznika.

4. Pravni okviri razmene poreskih informacija

Postoji više pravnih mehanizama za saradnju i razmenu informacija između zemalja u poreskim stvarima. Ovo podrazumeva pre svega bilateralne instrumente, kao što su sporazumi o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, Sporazumi o razmeni poreskih informacija (Tax Information Exchange Agreements), kao i multilateralni instrumenti, kao što je Multilateralna konvencija o uzajamnoj pravnoj pomoći u poreskim stvarima (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters). Ovi instrumenti mogu takođe da obezbede i druge oblike međunarodne saradnje, kao što je korišćenje simultanih poreskih kontrola od strane poreskih administracija u više od jedne zemlje.

4.1. Bilateralni sporazumi

Bilateralni instrumenti su zapravo sporazumi o izbegavanju dvostrukog oporezivanja koje predviđaju razmenu informacija u poreskim stvarima. Ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja između dve zemlje predstavljaju u savremenom svetu dominantnu formu međunarodnih mera za sprečavanje, odnosno eliminaciju tog fenomena. Na snazi je preko hiljadu ovakvih ugovora bilateralnih sporazuma (Popović, 2012:255). Ovakvi bilateralni sporazumi kojima se reguliše razmena informacija se uglavnom baziraju na članu 26. OECD-ovog Modela konvencije o porezima na dohodak i imovinu (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital). OECD-ov Model konvencije o porezima na dohodak i imovinu (Model poreske konvencije) predviđa model bilateralnih sporazuma između zemalja u cilju sprečavanja dvostrukog oporezivanja. Model Konvencija sadrži član 26, koji je takođe poznat i kao "međunarodni standard o razmeni podataka u poreske svrhe" i pruža najšire prihvaćen pravni osnov za bilateralnu

razmenu informacija u poreske svrhe. Član 26 odnosi se na direktne i indirektne poreze.

U svom prvom stavu, član 26 nameće obavezu partnera sporazuma da razmenjuju informacije koje su predvidivo relevantne za sprovođenje kako Modela poreske konvencije i tako i domaćeg fiskalnog zakonodavstva date države. U tom okviru država mora prvo da iscrpi svoje unutrašnje mogućnosti da prikupi relevantne informacije pre podnošenja obraćanja partnera iz sporazuma za njegovu pomoć. Razmene podataka nisu ograničeni na podatke koje poreski organi partnerske države već imaju, već su partneri u sporazumu dužni da, ako je potrebno, da sprovedu posebne istrage ili posebne preglede kako bi mogli da obezbede i dostave tražene informacije. Ovde treba napomenuti da obaveza razmene informacija postoji čak i u okolnostima kada zamoljena država nema domaćeg poreskog interesa za traženim informacijama.

Pomenuti član 26 Modela poreske konvencije opisuje tri glavne metode za razmenu informacija, koje se mogu koristiti samostalno ili u kombinaciji:

- *na zahtev*: U vezi sa konkretnim slučajem, smatra se da redovni izvori informacija koji su dostupni u skladu sa međunarodnim poreskim postupcima trebaju da budu iskorišćeni na prvom mestu pre zahteva za razmenu informacija od strane druge države;
- *automatski*: Država ugovornica periodično razmenjuju informacije o jednoj ili više kategorija prihoda, koje se sistematski prenose na osnovu već postojećih aranžmana;
- *spontano*: Bez prethodno primljenog zahteva, država ugovornica daje na sopstvenu inicijativu informaciju koja je otkrivena, na primer, u toku istrage, a koja bi trebalo da bude od interesa za ubiranja poreza od strane druge države ugovornice.

Član 26 takođe utvrđuje kada zemlje mogu da odbiju da razmene informacije. I to su situacije gde:

- bi administrativne mere koje bi se morale biti preduzete bile u suprotnosti sa zakonodavstvom ili administrativnom praksom te države;
- podaci ne mogu biti dobijeni na osnovu zakona ili u skladu sa postojećom praksom obe države;
- informacije bi otkrile trgovinske, poslovne, industrijske ili profesionalne tajne, otkrile industrijske ili trgovinske recepte ili formule, ili bi obezbeđivanje informacija bilo u suprotnosti sa javnim redom.

Pored toga, komentar na član 26 ističe da član ne ograničava mogućnost razmene informacija na ove metode, i da države ugovornice mogu koristiti druge tehnike za dobijanje informacija koje mogu biti od značaja za obe države, kao što su simultano pregledanje i istivanje poreza u inostranstvu. Važno je međutim napomenuti da član 26 predviđa da činjenica da se informacija nalazi u posedu banke ili slične ustanove ne sme da spreči njenu razmenu, čime se uklanja „bankarska tajnost“ kao osnova za odbijanje davanja informacije.

4.1.1. Sporazumi o razmeni poreskih informacija

Sa rapidnim povećanjem frekvencije prekograničnog poslovanja, uzajamna pomoć zemalja u poreskim stvarima može da bude zasnovana, i da bude olakšana bilateralnim sporazumima o razmeni informacija, poznatih kao Sporazumi o razmeni poreskih informacija (Tax Information Exchange Agreements - TIEA). Opšti cilj ovih bilateralnih sporazuma je da omogući razmenu informacija između zemalja u kojima ranije nije bilo postojećeg pravnog osnova da se to učini, dok u nekim slučajevima cilj može da bude i to da se intenzivira i racionalizuje primena odredaba u vezi sa razmenom informacija u sklopu već postojećih (potpisanih) međunarodnih konvencija i sporazuma. U mnogim slučajevima, osnova za takve sporazume je Model sporazuma o razmeni informacija o poreskim pitanjima (Model sporazum) koji je razvijen od strane Radne grupa OECD-ovog Globalnog foruma o efikasnoj razmeni informacija.

Razvoj ovih sporazuma jasno ukazuje na to da su mogućnosti za pružanje pravne pomoći, posebno u oblasti poreske kontrole ili ispitivanja, u poslednjih nekoliko godina znatno povećane. Takođe, treba napomenuti da za razliku od Modela poreske konvencije, razmena informacija samo na osnovu o zahteva se praktikuje u većini Sporazuma o razmeni poreskih informacija (TIAE-s).

4.2. Multilateraln ugovori

Pored bilateralnih ugovora, multilateralni sporazumi i konvencije u oblasti administrativne saradnje postoje i obezbeđuju pravni okvir za zajedničko ispitivanje poreskih obveznika u poreskim stvarima.

Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreskim stvarima (Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći) je multilateralni sporazum sačinjen pod okriljem OECD-a i Saveta Evrope. Ona pruža solidan pravni okvir za olakšanje međunarodne saradnje kroz razmenu međudržavnih poreskih informacija i pomoć u poreskim stvarima. Njen cilj je da omogući svakoj strani (državi potpisnici) Konvencije efikasniju borbu protiv međunarodne utaje poreza i bolje sprovođenje svog nacionalnog poreskog zakonodavstva, s jedne strane, i istovremeno poštovanje prava poreskih obveznika, s druge strane. Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći je otvorena za potpisivanje 1988. godine a stupila je na snagu 1995. godine. Zemlje koje su članice Savet Evrope ili OECD-a, ili oboje mogu da joj pristupe. Obim Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći je širok, jer pokriva širok spektar poreza i prevazilazi razmenu informacija na zahtev. Ona takođe predviđa druge oblike pomoći, uključujući spontanih razmene informacija, istovremena ispitivanja, obavljanja poreskih pregleda u inostranstvu, servis dokumenata, pomoći u oporavku od poreskih potraživanja i drugih mera. Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći takođe predviđa automatsku razmenu informacija, ali ovaj oblik pomoći zahteva preliminarni sporazum između nadležnih organa stranaka u kome iskazuju svoju spremnost da automatski jedna

drugoj pružaju informacije. Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći je na mnogo načina bila ispred svog vremena kada je usvojena, a njen značaj po pitanju efikasnosti poreske administracije je prepoznat tek u skorije vreme. Međutim, kako je sačinjena pre usvajanja međunarodno dogovorenih standarda o transparentnosti i razmeni informacija, pomoć u sklopu Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći podleže ograničenjima koja postoje u domaćim zakonima. Konkretno, to ne iziskuje razmenu bankarskih informacija na zahtev niti zaobilazi bilo koji domaći poreski interes. Prema istraživanju Globalnog foruma o transparentnosti i razmeni informacija u poreske svrhe povećana politička pažnja na utaju poreza na međunarodnom nivou dovela je do prihvatanja univerzalnih međunarodno dogovorenih standard i sve većeg zalaganja zemalja za njihovu implementaciju. Takođe, G20 je na svom samitu u Londonu 2009. godine, naglasila značaj brzog sprovođenja ovih obaveza. Ona je takođe zatražila predloge kako bi se na lakši način u zemljama u razvoju obezbedile prednosti novog zajedničkog poreskog okruženja, uključujući i multilateralni pristup u razmeni poreskih informacija. U skladu sa zahtjevima iz G20, Dopunski protokol Konvencije je otvoren za potpisivanje od 27. maja 2010. godine. Tog dana Dopunski protokol je potpisan od strane 11 zemalja koje su već potpisnice Konvencije (Danska, Finska, Island, Italija, Francuska, Holandija, Norveška, Švedska, Ukrajina, Velika Britanija i Sjedinjene Države). Pored toga, Koreja, Meksiko, Portugal i Slovenija potpisale su i Konvenciju i Dopunski protokol. Poljska je naknadno potpisala 9. jula 2010. godine. Takođe, u međuvremenu niz drugih zemalja je izvršio izmene svojih internih procedura kako bi mogli da postanu potpisnice Dopunskog protokola Konvencije. Republika Hrvatska je potpisala Konvenciju 11. oktobra 2013. godine.

Dopunski protokol Konvencije uvodi nekoliko važnih novina. Prvo, svrstava Konvenciju o uzajamnoj administrativnoj pomoći u međunarodno dogovorene standarde o razmeni podataka u poreske svrhe u prema kojima se predviđa da bankarska tajnost i domaći poreksi interes ne bi trebalo da spreči razmenu informacija u poreske svrhe između zemalja. Pored toga, Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći trenutno sadrži nekoliko odredbi koje ograničavaju upotrebu informacija razmenjenih u sklopu saradnje predviđene Konvencijom. Protokol uklanja ova ograničenja tako da je Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći sada u potpunosti u skladu sa međunarodno dogovorenim standardima o razmeni poreskih informacija. Dopunski protokol predviđa i otvaranje konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći na države koje nisu članice OECD-a Saveta Evrope, uključujući i sve članove OECD-ovog Forumu o poreskoj administraciji¹ (OECD Forum on Tax Administration – FAT) koji još uvek nisu potpisnici Konvencije.

¹ Od svog nastanka, Forum o Poreskoj administraciji (FTA) je razvio jedinstven način saradnje između poreskih administracija na nivou poverenika. Uz učešće od 46 zemalja, Forum okuplja lidere naprednih poreskih administracija iz celog sveta. Radeći zajedno i kroz podgrupe u mrežama koje su stvorili, oni su u stanju da identifikuju, razmatraju i utiču na relevantne globalne trendove i razvoj novih ideje za unapređenje poreske administracije na globalnom nivou. Naime, više nego ikada, poreske administracije rade u dinamičnom i izazovnom okruženju. S tim u vezi Ministri finansija G20 i guverneri centralnih banaka podržavaju dalju koordinaciju i

Očekuje se da će Dopunski protokol Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći ohrabriti više zemalja da joj pristupi i transformišu Konvenciju u veoma moćan instrument u borbi protiv utaje poreza na međunarodnom nivou i ujedno primarni instrument za zajedničku odnosno međunarodnu poresku kontrolu.

4.2.1. Regionalni pravni okvir multilateralne saradnje u poreskim stvarima

4.2.1.1. Direktive za uzajamnu pomoć na nivou Evropske unije

U Evropskoj uniji, razmena informacija između zemalja članica se uglavnom odvija u skladu sa Direktivom Saveta 77/799/EEZ od 19. decembra, 1977. godine (Direktiva uzajamnoj pomoći). Ova direktiva reguliše međusobnu pomoći od strane nadležnih organa u državama članicama u oblasti direktnog i indirektnog oporezivanja. Od samog formiranja uzajamne pomoći Direktiva sadrži odredbe koje su išle dalje od onih koje su sadržane u bilateralnim sporazumima koji su zaključeni u skladu sa OECD-ovom Model konvencijom o porezima na dohodak i imovinu, jer predviđa za saradnju sa poreskim službenicima države od koje se traže poreske informacije.

U velikoj meri Direktiva uzajamnoj pomoći sadrži slične odredbe o razmeni informacija, kao i Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći, pre usvajanja Dopunskog protokola. Ovde je važno napomenuti da se Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći ne može pozivati na odnose između država članica EU, osim ako njene odredbe imaju širi uticaj nego što u odnosu na odredbe utvrđene u propisima EU. Uredba EU br 1798/2003 utvrđuje pravila i postupke koji omogućavaju državama članicama da sarađuju i razmenjuju sve informacije relevantne za pravilno ubiranje PDV-a, bilo masovno ili u pojedinačnim slučajevima. Glavni deo uredbe čine pravila i procedura za elektronsku razmenu informacija u vezi PDV-a. Još jedan važan element uredbe je da ona predviđa imenovanje pojedinih poreskih službenika da razmenu informacija direktno sa poreskim službenicima u drugim državama članicama.

saradnju poreskih administracija različitih država. Globalizovana ekonomija predstavlja ozbiljan činilac prekogranične poreske utaje i izbegavanja plaćanja poreza, stoga je njena kontrola neophodna. Brze tehnološke promene stvaraju nove rizike i mogućnosti za poresku administraciju. Pored toga, efikasna poreska administracije je takođe bitan deo napora da se popravi šteta izazvana globalnom finansijskom krizom. U tom kontekstu, Forum predstavlja mesto u kome lideri poreske administracije mogu da identifikuju i razviju najefikasnije strateške odgovore na savremene poreske izazove. Članice ovog formuma su sledeće zemlje: Australija, Austrija, Argentina, Belgija, Brazil, Kanada, Čile, Kolumbija, Kostarika, Češka, Danska, Estonija, Finska, Francuska, Nemačka, Grčka, Hong Kong, Kina, Mađarska, Island, Indija, Indonezija, Irska, Izrael, Italija, Japan, Koreja, Luksemburg, Malezija, Meksiko, Holandija, Novi Zeland, Norveška, Narodna Republika Kina, Poljska, Portugal, Ruska Federacija, Singapur, Slovačka, Slovenija, Južna Afrika, Španija, Švedska, Švajcarska, Turska, Velika Britanija, Sjedinjene Američke Države.

4.2.1.2. Nordijska konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći

Nordijska konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći (Nordic Convention for Mutual Administrative Assistance) potpisana 7. decembra 1989. između Finske, Islanda, Norveške, Švedske, Danske, Farskih ostrva i Grenlanda, predviđa istovremenu (simultanu) poresku kontrolu od strane država potpisnica. Prema Konvenciji, "simultana poreska kontrola" predstavlja sporazum u kojem se dve ili više zemlje potpisnice slažu da istovremeno i nezavisno kontrolišu, svaka na svojoj teritoriji, poreske poslove jednog ili više preduzeća. Prema Nordiskoj konvenciji o uzajamnoj administrativnoj pomoći između zemalja potpisnica Konvencije, može biti napravljen sporazum tako da poreski službenici iz jedne zemlje mogu da učestvuju u poreskim istragama u drugim zemljama. Namera Nordijske konvencije o uzajamnoj pomoći je da saradnja u vidu istovremene poreske kontrole treba da bude organizovana kada se smatra da će zemlje potpisnice postignuti bolje i brže rezultate kroz zajedničke napore, nego što bi to bio slučaj kroz vođenje isključivo domaćih istraga.

4.3. Domaće zakonodavstvo i razmena poreskih informacija

Razmena informacija i drugi oblici međunarodne uzajamne pomoći u principu moraju takođe imati pravni osnov u nacionalnom zakonodavstvu zemlje jer bez toga ne može postojati pravni osnov po kojem informacije mogu se razmenjivati na međunarodnom planu. Ovo se može ostvariti tako što će se u postojećim poreskim zakonima predvideti odredbe koje se tiču međunarodne saradnje u poreskim stvarima ili tako što će se usvojiti posebni zakoni kojima se regulišu međunarodna uzajamna pomoć te u poreskim stvarima. Ovakva vrsta zakona bi trebalo da sadrži svrhu i obim međusobne pomoći koja će biti obezbeđena od strane te zemlje. Ovde treba kao izuzetak navesti zemlje članice EU koje su vezane propisima EU koji se direktno primjenjuju u svakoj državi članici.

4.4. Druge forme pravnih okviri za uzajamnu pomoć u poreskim stvarima

4.4.1. Lična pomoć

Radi se o vrsti uzajamne pomoći koja seže dalje od puke razmene informacija i ogleda se u personalnom pružanju pomoći. Naime, član 6 Direktive o uzajamnoj pomoći predviđa da je poreskim službenicima poreskih administracija država koje traže određene informacije "dozvoljeno da budu prisutni" u postupku kontrole poslovnih knjiga u državi članici koja pruža traženu informaciju. Dakle ova mogućnost je data poreskim službenicima umesto nadležnim organima, odnosno poreskim upravama država. Mogućnost da poreski službenik jedne države bude prisutan u postupku kontrole koji se sprovodi na teritoriji druge države je vezan za zahtev za poreskim informacijama. Ovo ujedno ograničava obim ispitivanja za

prikupljanje tražene informacije. Naime, uloga poreskog službenika države molilje je pasivan, kao što se vidi iz teksta Direktive o uzajamnoj pomoći, "dozvoljeno da budu prisutni".

S tim u vezi, reciprocitet je generalno uslov za ovu vrstu saradnje. Zahtevi za dozvolu da bude prisutan u inostranstvu može da bude prihvaćen samo ako se pravni osnov za to valjan u suprotnom poreski službenici države molilje mogu biti prisutni samo pod uslovom ako je poreski obveznik (ili zainteresovana strana) dala svoju izričitu saglasnost.

4.4.2. Poreske kontrole u inostranstvu

Član 6 Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreskim stvarima sadrži pojam "poreske kontrole u inostranstvu". U poreskoj kontroli u inostranstvu, predstavniku nadležnog organa iz jedne države je dozvoljeno da bude prisutan na teritoriji druge države. Reciprocitet je naravno uslov za ovu vrstu saradnje. Dakle, u poreskoj kontroli u inostranstvu, procedura kontrole se izvodi u nekoj drugoj zemlji. Ovo se vrši tako što predstavnik nadležnog organa države A obavlja svoju kontrolu u privrednom društvu države A koristeći svoje zakonske nadležnosti poreske kontrole, ali to radi na teritoriji države B. Povremeno takav pregled se vrši na zahtev poreskog obveznika. U svakom slučaju u svim predmetima ovakve kontrole potrebna je saglasnost poreskih obveznika koji su obuhvaćeni postupkom poreske kontrole. Član 9 Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći takođe predviđa jedan vid "poreskih kontrola u inostranstvu". Naime, prema ovom članu poreski službenici su prisutni u kontekstu zahteva za davanjem informacije ("da bude prisutan u odgovarajućem delu poreske kontrole u zamoljenoj državi"), što je slično odredbama drugog stava člana 6. Konvencije.

4.3. Simultana kontrola

Član 8 Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći daje pravni osnovu za sprovođenje istovremenih poreskih kontrola. Stav 2 ovog člana glasi:

"Za potrebe ove konvencije, istovremena poreska kontrola podrazumeva dogovor između dve ili više strana da istovremeno ispituju, svaka na svojoj teritoriji, poreske poslove lica ili grupe lica u kojima imaju zajednički ili povezan interes, i da razmene sve relevantne informacije koje su tako dobijene."

Stav 1 člana 8. navodi opšte uslove za istovremenu poreske kontrole. To se odnosi na konsultovanje, određivanje predmeta i uspostavljanje procedura. Pored toga, fiskalni suverenitet je ponovo naglašen u smislu da je svakoj od uključenih strana datno na volju da odluči u svakom slučaju da li će, ili neće učestvovati u istovremenoj poreskoj kontroli. Komentar člana 8 takođe predviđa da potpisnice Konvencije o uzajamnoj administrativnoj pomoći mogu, kada to njihovo domaće zakonodavstvo dozvoljavaja, da iskoriste zajedničke kontrole. Takođe predviđa da neke zemlje mogu u datom trenutku iz više razloga da bude u stanju da učestvuju,

ili da budu u stanju da učestvuju samo pod određenim uslovima, u oblicima saradnje opisanim u članovima 8 i 9. Uredba 1798/2003 reguliše neka konkretna pitanja u vezi sa poreskim kontrolama u oblasti indirektnog oporezivanja. Naime, član 12. predviđa pravni osnov za "Istovremenu kontrolu":

"U cilju razmene informacija iz člana 1, dve ili više država članica mogu da se dogovore da sprovedu istovremenu kontrolu, na svopstvenoj teritoriji, poreske situacije jednog ili više lica koja su od zajedničkog ili komplementarnog poreskog interesa, kad god izgleda da će takve kontrole da budu efikasnije od kontrola koje se sprovode samo od jedne države članice".

Izraz "multilateralna kontrola" se uglavnom koristi u programu saradnje EU u oblasti indirektnog oporezivanja, poznat kao Fiskalni program (Fiskalis programme). Ovaj program ne pruža nikakvu zakonsku osnovu za izvršenje međunarodne poreske kontrole, te je poreskim službenicima koji uzimaju učešće u takvim kontrolama dozvoljeno da obavljaju međunarodne poreske kontrole i razmenjuju informacija samo ako postoji pravna osnova, kao što Uredba Saveta 1798/2003 EEZ. U Fiskalnom program "multilateralna kontrola" je definisana kao "Koordinisana kontrola poreske obaveze jedne ili više povezanih obveznika organizovana od strane dve ili više zemalja koje učestvuju u zajedničkim ili komplementarnim interesima koji obuhvataju najmanje jednu državu članicu".

Zaključna razmatranja

Na osnovu svega navedenog možemo zaključiti da potreba za međunarodnom saradnjom u poreskim stvarima, a naročito u domenu poreske kontrole na međunarodnom nivou je od izuzetnog značaja za suzbijanje i sprečavanje poreskih krivičnih dela od strane rezidentnih lica koja posluju u inostranstvu. Takođe, uzevši u obzir činjenicu da zemlje zapadnog Balkana zbog svoje zajedničke istorijske, društveno-političke i ekonomske povezanosti, imaju zajednički interes za uspostavljanje međusobne saradnje u poreskim stvarima. Naime, činjenica da veliki broj rezidentnih lica sa prostora zapadnog Balkana posluje u drugim zemljama ovog regiona, stvara prostor za poreske delikte uglavnom putem utaje poreza na dodatu vrednost (PDV-a), zloupotrebom ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja i drugim nedozvoljenim radnjama. Takođe, ovome doprinosi i činjenica da ne postoje adekvatni pravni okviri za saradnju na polju sprečavanja i suzbijanja ovakvog oblika kriminalnog ispoljavanja. Naime, sve zemlje zapadnog Balkana imaju potpisane međusobne ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, dok su samo Slovenija i Hrvatska potpisnice Konvencije o uzajamnoj administrativnoj saradnji u poreskim stvarima. Ujedno, ove dve zemlje kao članice Evropske unije su obuhvaćene Direktivom Saveta 77/799/EEZ. Shodno navedenom, mišljenja smo da međusobna saradnja zemalja zapadnog Balkana u poreskim stvarima mora da bude intenzivnija, te da je potpisivanje samo sporazuma o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nedovoljan instrument za prevenciju i represiju poreskih delikata na ovim prostorima. Naime, s obzirom da

se poreska kontrola vrši u tri pravca: a) uvidom u poresku prijavu i dokumentaciju koja je dostavljena uz tu prijavu, b) uvidom u poslovne knjige poreskog obveznika i c) uvidom u poslovne knjige trećih lica (banaka, poslovnih partnera poreskog obveznika i sl.), to će u slučaju privrednih društava koji međunarodno posluju zahtevati poresku kontrolu na teritoriji više država. S tim u vezi, smatramo da je uvođenje zajedničke (međunarodne) poreske kontrole između zemalja zapadnog Balkana neophodan korak ka efikasnijoj kontroli obračuna i naplate poreza. Takođe, smatramo da bi ova saradnja mogla biti ostvarena kroz bilateralne ugovore o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreskim stvarima, ali pre svega bi mogla biti ostvarena kroz multilateralne sporazume o uzajamnoj administrativnoj pomoći poput modela nordijskih zemalja ili zemalja Beneluksa. Dakle, ovi sporazumi, bilo bilateralni ili multilateralni, morali bi da sadrže institute poput razmene poreskih informacija, simultanih poreskih kontrola, poreskih istraga u inostranstvu i sl., kao što je to predviđeno pomenutim regionalnim sporazumima. Na ovaj način, uz naravno usklađivanje nacionalnog poreskog zakonodavstva zemalja zapadnog Balkana, stvorili bi se efikasniji pravni mehanizmi za suprotstavljanje poreskim krivičnim delima izvršenim od strane rezidentnih lica koja posluju u inostranstvu.

Literatura:

- 1) Alink, Matthijs & van Komer, Victor, 2011. Handbook on Tax Administration, Amsterdam, IBFD;
- 2) Anđelković, Mileva, Fundamentalna prava poreskih obveznika i njihova pravna zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima, Strani pravni život, 3/2008, str. 163-178;
- 3) Bribery and Corruption Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Audits, OECD, 2013;
- 4) Global forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews, Finland 2013: Combined: Phase 1 + Phase 2, OECD;
- 5) Joint Audit Report, Sixt meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Istanbul, 2010;
- 6) Nicević, Muamer & Ivanović, R. Aleksandar. 2013. Privredni kriminal, Novi Pazar, Univerzitet u Novom Pazaru;
- 7) OECD & Council of Europe (2008) The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters 20th Anniversary Edition, OECD Paris;
- 8) OECD & Council of Europe (2010) Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters OECD Paris;
- 9) OECD (2002) Agreement on Exchange of Information on Tax Matters;
- 10) OECD (2010) Model Tax Convention on Income and on Capital;
- 11) Popławski, Mariusz, 2011. Białystok Law Books, Introduction to Polish Tax Law, Białystok: Faculty of law;
- 12) Popović, Dejan. 2012. Poresko pravo. Beograd: Pravni fakultet.

**INTERNATIONAL FORMS OF TAX CONTROL AS A METHOD OF PREVENTING AND
COMBATING OF TAX CRIMES**

PhD Aleksandar R. Ivanovic
Msc Ankica Ivanovic

Abstract:

The authors of the paper dealing with the issue of international tax audits with special attention to the possibility of its implementation in the territory of the Western Balkans. In this regard, the authors are first explaining the concept of international tax audits, basic international documents regulating this area as well as possible forms of international tax audits. In the final part of the paper the authors emphasize the necessity of establishing a legal framework for joint tax control of the Western Balkans by offering concrete proposals to regulate this issue.

Keywords: audit, tax evasion, bilateral cooperation, multilateral cooperation