

POBOLJŠANJE PORESKE TRANSPARENTNOSTI NA MEĐUNARODNOM NIVOU

Apstrakt

Rad se bavi pitanjem poreske transparentnosti iz ugla mera koje se preduzimaju na međunarodnom planu. Različite međunarodne organizacije, Evropska unija i pojedinačne države sprovode mere i projekte kako bi se multinacionalne kompanije "naterale" na obelodanjivanje podataka o svom poslovanju i plaćanju poreza u svakoj državi u kojoj posluju. Posebno se ističu projekti OECD-a i Svetske banke u oblasti ekstraktivne industrije, i veći broj direktiva usvojenih u Evropskoj uniji.

Ključne reči: *poreska transparentnost, multinacionalne kompanije, profit, porez, obelodanjivanje podataka, međunarodne mere*

1. Uvod

Povezivanje savremenih država vidljivo je na svim nivoima. Globalizacija, kao trend, prisutna je u različitim oblastima delovanja država i drugih subjekata. Ovo je posebno izraženo u domenu delovanja kompanija koje posluju u više (najmanje dve) država, takozvanih *multinacionalnih kompanija* (eng. *multinational companies, MNC*). U toku svog poslovanja, one se suočavaju sa propisima različitih država, od kojih im neki omogućavaju veliku slobodu, dok ih drugi značajno ograničavaju. U tom smislu, poreska pravila, igraju značajnu ulogu, budući da mnoge kompanije pokušavaju da ih „zaobiđu“ ili izigraju, i na taj način plate što manji porez, što za posledicu ima (značajan) gubitak poreskih prihoda savremenih država. Navedena pojava dovela je do preduzimanja brojnih mera na međunarodnom, regionalnim i nacionalnim nivoima. U ovom radu, prvenstveno, će biti reči o merama preduzetim od strane međunarodnih subjekata: Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (eng. *Organisation for Economic Cooperation and Development,*

¹ Naučni saradnik. Vanredni profesor na Fakultetu za poslovno industrijski menadžment i pravo, Univerzitet UNION - Nikola Tesla, Beograd; mail: s_stojanovic2001@yahoo.com

OECD), Inicijative za transparentnost u ekstraktivnim industrijama (eng. *Extractive Industry Transparency Initiative, EITI*), Svetske banke (eng. *World Bank, WB*), Međunarodnog monetarnog fonda, MMF-a (eng. *International Monetary Fund, IMF*), Globalne inicijative za izveštavanje (eng. *Global Reporting Initiative, GRI*). Pored nabrojanih, značajne su, mada u manjoj meri sa aspekta poreske transparentnosti, mere koje preduzimaju: Ujedinjene nacije (UN), Međunarodna organizacija za standardizaciju (eng. *International Standardization Organization, ISO*) i Međunarodna organizacija rada (eng. *International Labour Organization, ILO*). Svakako, na nivou najvećeg broja evropskih država najznačajnije su mere regulisane direktivama Evropske unije.

2. Poreska transparentnost

Poreska transparentnost, kao fenomen, prvenstveno se posmatra iz ugla poslovanja pravnih subjekata, posebno kompanija. Kod njih je sklonost da što više umanje ili izbegnu svoju poresku obavezu mnogo prisutnija u poređenju sa pojedincima. Ranijih godina poreska transparentnost je, uglavnom, posmatrana imajući u vidu pristup „*proboja pravne ličnosti*“ (eng. *'pass through' ili 'looking through' approach*)², međutim danas se, najčešće, imaju u vidu tri nivoa transparentnosti: (1) transparentnost između poreskih obveznika i poreskih organa; (2) transparentnost s obzirom na javno obelodanjivanje podataka o porezima plaćenim od strane kompanija; i (3) transparentnost s obzirom na obelodanjivanje informacija od strane samih vlada, tj. država³. U prvom slučaju, poreska transparentnost omogućava poreskim organima da steknu uvid u to koji su subjekti u državi povezani sa određenim poreskim obveznikom, budući da to najčešće podrazumeva i uticaj obveznika na njih i njihove aktivnosti.

Drugi vid poreske transparentnosti podrazumeva javno objavljivanje podataka o ostvarenom profitu i plaćenim porezima u svakoj pojedinačnoj državi u kojoj kompanija (poreski obveznik) posluje. Ovde se, uglavnom, ima u vidu, transparentnost u poslovanju kompanija koje se bave eksploatacijom prirodnih resursa. Po pravilu, radi se o eksploataciji resursa poput nafte, gasa, različitih ruda na teritorijama uglavnom siromašnih i nerazvijenih država. U ovim državama česta je pojava korumpiranih državnih službenika, koji radi ostvarivanja

² Pod „*probojem pravne ličnosti*“ ima se u vidu pristup kod koga se prihvodi kompanija ne oporezuju na nivou same kompanije, već na nivou akcionara ili ortaka (zavisno od toga da li se radi o akcionarskom ili ortačkom društvu). Više v.: IBFD, *International Tax Glossary*, Revised Third Edition, Amsterdam, IBFD, 1996, 128.

³ Upor.: J. Owens, „*Embracing Tax Transparency*“, *Tax Notes International*, 2013, 1106-1109.

sopstvene (finansijske) koristi saraduju sa kompanijama i omogućuju im eksploataciju resursa i ostvarivanje profita koje je u nesrazmeri sa plaćenim porezima. Upravo zbog toga, građani i međunarodna zajednica insistiraju na transparentnosti podataka o ostvarenom profitu i porezu plaćenom u svakoj pojedinačnoj državi⁴.

Treći vid poreske transparentnosti usko je povezan sa prethodna dva, ali i sa fenomenom *nepravične poreske konkurencije* (eng. *harmful tax competition*) između država. Radi ostvarivanja većih javnih prihoda, države pružaju pokušavaju da, kroz pružanje različitih poreskih i drugih podsticaja, „privuku“ što veći broj kompanija na svoju teritoriju. Dešava se da se stopa poreza na profit kompanija značajno snizi ili se daju podsticaji u smislu neplaćanja poreza (ili plaćanja manjeg poreza) izvestan poreski period ako kompanija razvije poslovanje u određenoj industriji, odnosno na određenom području, itd. To može uticati s jedne strane na povećanje prihoda određene države, a s druge strane na smanjivanje prihoda drugih, najčešće, susednih država. Da bi se ovakva neravnoteža i „nefer“ konkurencija između država sprečila, međunarodna zajednica i Evropska unija pokrenule su više projekata i preduzele različite mere u cilju povećanja poreske transparentnosti i poboljšanja međudržavne razmene poreskih informacija.⁵

3. Poreska transparentnost i međunarodni akteri

Kao što je pomenuto, na međunarodnom nivou veći broj subjekata bavi se pitanjem transparentnosti uopšte, a neki posebno pitanjem poreske transparentnosti. Sveopšta povezanost država i značajan porast multinacionalnih kompanija u svetu, otkrili su veliki broj problema, od kojih je finansijski svakako jedan od izuzetno važnih. Dešava se da kompanije, čiji osnivači potiču iz razvijenih država, posluju u velikom broju drugih država, pri čemu pokušavaju da što više svojih profita transferišu iz država poslovanja u druge države, najčešće poreske rajeve. Na taj način, s jedne strane države ostaju uskraćene za poreske prihode, a s druge strane profiti kompanija su neoporezovani i “skriveni” od

⁴ Ovaj pristup poznatiji je kao ‘country-by-country’ (CBC).

⁵ Posebno se imaju u vidu mere koje preduzimaju OECD i EU. Još u drugoj polovini 90-ih godina XX veka oba aktera započela su rad na projektu nepravične poreske konkurencije, koji je nastavljen u XXI veku. Dok je EU usvojila različite direktive i strategije kako bi „primorala“ svoje članice na „fer poresko takmičenje“, OECD je 2012. godine započela BEPS (eng. *Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) projekat, sa prvenstvenim ciljem da se stvore ulovi za što veću transparentnost u poslovanju multinacionalnih kompanija. Jedna od tačaka BEPS projekta odnosi se na nepravičnu poresku konkurenciju. V.: OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, 1998 i OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2013

strane matičnih i drugih država poslovanja. S obzirom na to da je reč o globalnom problem, prvenstveno međunarodne organizacije koje se bave ekonomskim i finansijskim pitanjima (OECD, Svetska banka, MMF), ali i druge organizacije i subjekti, pokrenule su projekte i predložile preduzimanje konkretnih mera za dalje sprečavanje navedene pojave i ublažavanje, odnosno otklanjanje posledica pričinjene štete.

3.1. Uloga OECD-a

Na međunarodnom nivou, OECD je još 90-ih godina XX veka “uočila” da postojanje različitih poreskih režima u državama predstavlja problem i može dovesti do velikog gubitka budžetskih prihoda pojedinih država i značajnog uvećanja budžetskih prihoda drugih država. OECD je uvidela da kompanije koje posluju u više država nastoje da što više “iskoriste” poreske razlike i, u to vreme, malu razmenu poreskih informacija među državama. Vremenom, problem se uvećavao, ali ne samo uz “doprinos” poreskih obveznika, već i uz “doprinos” država, koje su pokušavale da svoje poreske sisteme što više prilagode u korist velikih poreskih obveznika. Posebno, male i/siromašne države su htele da na ovaj način uvećaju prihode nacionalnih budžeta. Dok je s jedne strane (finansijska) korist za pojedine države i poreske obveznike bila velika, s druge strane brojne države imale su gubitke koji nisu bili zanemarljivi. Usled toga, OECD je 1996. godine pokrenula *Projekat o nepravičnoj poreskoj konkurenciji* kako bi se formulisale mere za uklanjanje uticaja nefer međudržavne poreske konkurencije na donošenje odluka o investiranju i finansiranju, kao i radi otklanjanja loših posledica po nacionalne poreske osnovice⁶. Kao rezultat rada na pomenutom projektu, najpre 1998. godine, a zatim 2001, 2004, 2006. i 2009. sačinjeni su izveštaji u kojima se ukazivalo na rastući problem, definisani su kriterijumi za određivanje pojedinih poreskih režima kao nepravičnih i predložene su mere za njihovo uklanjanje, odnosno ublažavanje⁷. Postepeno, OECD je došla do zaključka da, pored niskih (ili nultih) poreskih stopa i pružanja različitih poreskih olakšica pojedinim poreskim obveznicima, poreska (ne)transparentnost i “skromna” razmena poreskih informacija među državama, u velikoj meri doprinose eroziji nacionalnih poreskih osnovica. Zbog toga je, kada je *Projekat o nepravičnim poreskim režimima* završen, OECD započela rad na projektima orijentisanim ka poreskoj transparentnosti i razmeni informacija u poreske svrhe. U tom

⁶ Više v.: S. Stojanović, *Nepravična poreska konkurencija u Evropskoj uniji*, Pravni fakultet Univerziteta u Kragujevcu, Kragujevac, 2010, 70-71.

⁷ V.: OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, 1998, 2001, 2004, 2006. i 2009. Takođe upored.: S. Stojanović (2010) 71-73.

smislu danas, u okviru ove međunarodne organizacije, Globalni forum o transparentnosti i razmeni informacija u poreske svrhe (eng. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) predstavlja najznačajnije telo koje se bavi pomenutim pitanjima⁸.

Pored toga, OECD je pokrenula i druge značajne projekte i usvojila veoma važne dokumente, a sve u cilju poboljšanja međudržavne saradnje u pogledu poreskih pitanja. Između ostalog, doneti su sledeći dokumenti: Smernice za multinacionalne kompanije⁹, Deklaracija i odluke o međunarodnom investiranju i multinacionalnim kompanijama¹⁰, Multilateralna konvencija o višestrukoj administrativnoj pomoći u poreskim stvarima¹¹ (i Model sporazuma o razmeni informacija u poreskim stvarima¹²), Vodič za zaštitu poverljivosti informacija razmenjenih u poreske svrhe¹³, izvršeno je ažuriranje člana 26 OECD-ove Model konvencije o izbegavanju dvostrukog oporezivanja¹⁴, urađena je Studija o ulozi poreskih posrednika¹⁵, itd. Navedeni dokumenti i projekti doveli su do pokretanja Projekta o eroziji poreske osnovice i prebacivanju profita (eng. *Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*) 2013. godine¹⁶.

Smernice za multinacionalne kompanije (u daljem tekstu: Smernice) predstavljaju dokument u okviru koga je OECD, na jednom mestu, prikupila preporuke nacionalnih vlada multinacionalnim kompanijama koje posluju na njihovim teritorijama. Navedeni dokument nema obavezujući karakter, tako da ako kompanije odluče da slede principe i standarde dobre prakse sadržane u njemu, to ih ne oslobađa obaveze da se pridržavaju pravnih propisa svake pojedinačne države u kojoj posluju. U skladu sa Smernicama, kompanije treba da sarađuju sa nacionalnim vladama na način da budu njihovi partneri i doprinesu ekonomskom i društvenom napretku i poboljšanju zaštite životne sredine. Takođe, kompanije treba da pruže informacije o svom poslovanju pravovremeno,

⁸ V.: S. Stojanović, „Improving the Transparency of the Operations of MNEs“ in *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, edited by Raffaele Petrucci and Caroline Spies, LINDE Verlag, Vienna, 2014, 586.

⁹ V.: OECD, *Guidelines for Multinational Enterprises*, Paris, 2011 (2011a)

¹⁰ V.: OECD, *Declaration and Decisions on International Investment and Multinational Enterprises: Basic Texts*, Paris, 2012.

¹¹ V.: OECD, *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 1998 and 2011 (*OECD Mutual Administrative Assistance Convention*)

¹² V.: OECD, *Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, 2002

¹³ V.: OECD, *Keeping It Safe: The OECD Guide on Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, 2012

¹⁴ V.: OECD, *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, 2012

¹⁵ V.: OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008

¹⁶ V.: OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013

pri čemu to ne treba da bude preveliko finansijsko opterećenje u poređenju sa ostvarenim profitom¹⁷. S druge strane, radi sprečavanja nepravične poreske konkurencije, države treba multinacionalne kompanije da tretiraju na isti način kao i domaće kompanije.¹⁸

Godine 2012. Savet OECD-a odobrio je ažuriranje člana 26 Model konvencije o izbegavanju dvostrukog oporezivanja koji se odnosi na razmenu informacija između država. Ovo je povezano sa prethodnim usvajanjem Protokola uz Konvenciju o višestrukoj administrativnoj pomoći u poreskim stvarima 2010. Godine, čime je Konvencija "otvorena" za ratifikaciju i od strane drugih država koje nisu članice OECD-a. Razmena informacija odnosi se, pre svega, na države i njihove poreske organe, ali treba i da omogući transparentnost u odnosu na različite poreske obveznike. Pri tom, treba imati u vidu i njihovu zaštitu, što znači postavljanje određenih granica u razmenjivanju informacija. Dalji značajan korak koji je u ovoj oblasti OECD preduzela, a Grupa 20 najrazvijenijih zemalja podržala na svom samitu 2014. godine, jeste usvajanje automatske razmene informacija kao sveopšteg standarda¹⁹. U skladu sa ovim standardom, nacionalne poreske uprave mogu dobiti informaciju od finansijskih institucija i automatski je razmeniti sa poreskim upravama drugih država na godišnjoj osnovi, vodeći računa o poverljivosti određenih podataka i zaštiti poreskih obveznika.

Projekat koji se odnosi na eroziju poreske osnovice i prebacivanje profita iz država u kojima se ostvaruju u druge države, takozvani BEPS projekat, u žiži je svetske ekonomske i finansijske javnosti i najmoćnijih država. Godine 2013. OECD je započela BEPS projekat definisan kroz Akcioni plan u 15 tačaka. Između ostalog, cilj projekta je poboljšanje finansijskog okvira i vraćanje izgubljene finansijske ravnoteže na globalnom nivou putem preduzimanja određenih mera kojima će se omogućiti da kompanije plaćaju poreze u državama u kojima ostvaruju profite. U tom smislu, Akcioni plan odnosi se na: uspostavljanje novih standarda u sprečavanju dvostrukog (ne)oporezivanja, bližu nacionalnu i međunarodnu saradnju, povećanje transparentnosti u izveštavanju i obelodanjivanju informacija, razvijanje takozvanog multilateralnog instrumenta kojim se bilateralni poreski ugovori mogu automatski menjati, itd. Iz ugla poreske transparentnosti, najvažnije tačke Akcionog plana su 12. i 13. Tačka 12 odnosi se na obavezujuća pravila obelodanjivanja

¹⁷ Od multinacionalnih kompanija traži se obelodanjivanje takozvanih „materijalnih informacija“, pri čemu se misli na: finansijsku situaciju, vlasničku strukturu, način poslovanja i upravljanja u kompaniji. Upored.: OECD (2011a) 29.

¹⁸ V.: S. Stojanović (2014) 586

¹⁹ V.: OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard*, 2014

agresivnog poreskog planiranja i poreskih aranžmana, transakcija i struktura kojima se omogućavaju zloupotrebe i ostvarivanje poreskih pogodnosti. Tačka 13 odnosi se na preispitivanje dokumentacije o transfernim cenama i ukazivanje važnosti da se razvijaju pravila koja će se odnositi na zahtev da multinacionalne kompanije nacionalnim vladama, u skladu sa usvojenim opštim okvirom, pruže potrebne podatke o svom celokupnom dohotku, ekonomskoj aktivnosti i porezima plaćenim u svim državama u kojima posluju²⁰. U vezi sa tačkom 13, OECD je objavila Belu knjigu o dokumentaciji koja se odnosi na transferene cene²¹ i Memorandum o dokumentaciji o transfernim cenama i izveštavanju po državama²², u kojima poziva multinacionalne kompanije da podnose izveštaje o poslovanju u svakoj pojedinačnoj državi (eng. *country-by-country reporting*), što treba da bude deo globalne glavne knjige (eng. *global master file*). U glavnoj knjizi, nalazili bi se podaci o ostvarenim prihodima, plaćenim porezima i ekonomskoj aktivnosti u svakoj državi u kojoj pojedina multinacionalna kompanija posluje.²³ Obavezivanje kompanija da podnose izveštaje o aktivnostima i prihodima prema državama poslovanja, treba da doprinese povećanju transparentnosti i sprečavanju odnosno smanjivanju izbegavanja plaćanja poreza, kome multinacionalne kompanije često pribegavaju.

3.2. EITI, Svetska banka, MMF i GRI

Pored projekata koje je sprovodi OECD, na globalnom planu značajne aktivnosti i projekte realizuje Svetska banka. Ova međunarodna organizacija podržava EITI, koja predstavlja globalnu inicijativu pokrenutu 2002. godine sa ciljem unapređivanja i pružanja podrške upravljanju u državama koje raspolažu značajnim prirodnim resursima, ali, koje su ekonomski prilično nerazvijene i, uglavnom, svrstane u red nerazvijenih država. EITI, kao inicijativa za transparentnost u ekstraktivnoj industriji, treba da omogući da se učine dostupnim javnosti podaci o plaćanjima od strane kompanija koje se bave eksploatacijom nafte, gasa i rudnih bogatstava, kao i prihodima koje nacionalne vlade, na ovaj način, ostvaruju.²⁴ Počev od 2004. godine, Svetska banka kao grupa, pruža tehničku i finansijsku pomoć državama u EITI implementaciji.

²⁰ Upor.: OECD (2013a) 22-23

²¹ V.: OECD, *White Paper on Transfer Pricing Documentation*, 2013

²² V.: OECD, *Memorandum on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting*, 2013

²³ V.: S. Stojanović (2014) 589

²⁴ Upor.: World Bank, *Implementing the Extractive Industry Transparency Initiative: Applying Early Lessons from the Field*, 2008

Takođe, Svetska banka upravlja Fondom koji podržava EITI (eng. *Multidonor Trust Fund*)²⁵.

Značaj EITI za poresku transparentnost sagledava se sa dva aspekta: (1) s obzirom na podatke (finansijske i nefinansijske prirode) koje treba da pružaju kompanije koje se bave eksploatacijom resursa, što su najčešće multinacionalne kompanije i (2) s obzirom na aranžmane sklopljene između nacionalnih vlada i pomenutih kompanija, koje treba učiniti dostupnim javnosti, kako bi građani bili informisani o aktivnostima vlasti, načinu i obimu raspolaganja državnih prirodnih resursa. Imajući u vidu da je najviše prirodnih resursa koncentrisano u nerazvijenim državama, drugi aspekt je posebno važan za sprečavanje korupcije koje je vrlo prisutna među državnim službenicima u odnosu na ekstraktivnu industriju.²⁶

Treba istaći da je EITI ustanovila određene principe i kriterijume značajne za postizanje transparentnosti u ekstraktivnoj industriji. Iako se EITI implementira na nacionalnom nivou, kompanije koje se bave eksploatacijom podstiču se da ovu inicijativu podrže na širem, međunarodnom planu. Kako bi se to i ostvarilo, potrebno je da kompanije potpišu izjavu kojom podržavaju EITI principe i kriterijume i učine ih dostupnim na svojim internet stranicama. Osim toga, kompanije treba da svojom aktivnošću doprinesu EITI implementaciji u državama u kojima posluju i dobrovoljno pruže finansijsku podršku međunarodnom upravljanju EITI.²⁷

Godine 2013. u okviru EITI ustanovljen je novi standard koji se odnosi na okvir informacija koje treba da se učine dostupnim javnosti. Reč je o pravilima kojih treba da se pridržavaju i kompanije i vlasti: kompanije treba da učine dostupnim javnosti podatke o svim plaćanjima učinjenim u državi u kojoj posluju, dok vlasti treba da objavljuju sve prihode (ne samo poreske, već i one ostvarene na druge načine) koje potiču od ekstraktivne industrije. Pri tom, dostupnost podataka treba da bude takva da se tačno vidi koje i kolike prihode, odnosno rashode imaju obe strane (kompanije i vlasti) u svakoj pojedinačnoj državi u kojoj konkretna kompanija obavlja eksploataciju prirodnih resursa. Ovde je, u stvari, reč o podržavanju pristupa koji je razvila OECD u odnosu na objavljivanje podataka o poslovanju multinacionalnih kompanija uopšte – izveštavanje po državama (eng. *country-by-country reporting*).²⁸

Izveštavanje o poslovanju kompanija po državama je pristup koji, podržavaju i druge međunarodne organizacije: MMF, ali i

²⁵ V.: S. Stojanović (2014) 589

²⁶ V.: World Bank (2008) 54

²⁷ Upor.: D. Ölcer, *Extracting the Maximum from the EITI*, OECD Development Center, WP No. 276, 2009, 14

²⁸ V. PWC, *Tax Transparency and Country-by-Country Reporting: An Ever Changing Landscape*, London, 2013, 13

organizacije kao što su *Transparency International* i Globalna inicijativa za izveštavanje (eng. *Global Reporting Initiative, GRI*). Važnost ovog pristupa ogleda se u tome što: (1) čini dostupnom javnosti vezu između matične kompanije i pojedinačne države u kojoj ona posluje, čime se odgovornost kompanije proširuje u obe države – matičnoj i državi gde se nalazi poslovna jedinica; (2) omogućuje da se aktivnost kompanije u pojedinačnoj državi oceni na osnovu kriterijuma kao što su: prodaje, troškovi, profiti, plaćeni porezi i honorari; (3) “skida masku” sa svakog pojedinačnog specijalnog aranžmana sklopljenog između nacionalnih vlada i kompanija, što dovodi do povećanja odgovornosti obe strane i (4) čini dostupnim javnosti postojanje svih poslovnih jedinica i različitih materijalnih i nematerijalnih informacija²⁹.

MMF je još 90-ih godina XX veka započeo aktivnosti u pogledu poboljšanja poreske (fiskalne) transparentnosti na međunarodnom nivou. U vezi sa tim, objavljeni su Kodeks dobre prakse u fiskalnoj transparentnosti³⁰, Priručnik o fiskalnoj transparentnosti³¹ i Vodič za transparentnost izvora prihoda³². Vodič predstavlja dopunu Kodeksu i Priručniku utoliko što se odnosi na primenu principa Kodeksa u rešavanju specifičnih problema sa kojima se suočavaju države bogate prirodnim resursima. Smatra se da je za postizanje transparentnosti neophodno da se javnosti učine dostupnim okvir vladine politike i pravna osnova za oporezivanje ili sklapanje aranžmana o raspodeli prihoda sa kompanijama koje se bave eksploatacijom prirodnih resursa. Pri tom, podaci treba da budu predstavljeni na način da budu razumljivi običnim građanima. Takođe, važno je da građani budu obavješteni da li je u aranžman između konkretne kompanije koja posluje u jednoj državi i vlasti uneta *klauzula fiskalne stabilnosti* koja podrazumeva da će se na poslovanje te kompanije primenjivati propisi koji su bili na snazi u vreme potpisivanja aranžmana, odnosno da će kompanija imati pravo na određenu kompenzaciju ukoliko dođe do promene poreskog režima koja bi imala štetne posledice po njeno poslovanje. Preduzimanje ovakvih mera usmereno je na zaštitu kompanija (investitora) od diskrecionog ponašanja nacionalnih vlada, ali na zaštitu građana i nacionalnih budžeta.³³

Inicijativa za globalno izveštavanje, odnosno GRI, kao međunarodna neprofitna organizacija ustanovljena 2000 godine, ima značajan uticaj na način izveštavanja od strane multinacionalnih kompanija.

²⁹ Upor.: Transparency International, *Transparency in Corporate Reporting: Assessing the World's Largest Companies*, Berlin, 2012, 30

³⁰ V. IMF, *Code of Good Practices on Fiscal Transparency*, 1998, 2001 and 2007

³¹ V.: IMF, *Manual on Fiscal Transparency*, 2007

³² V. IMF, *Guide on Resource Revenue Transparency*, 2005 and 2007

³³ Upor.: S. Stojanović (2014) 591

Ova organizacija ustanovila je posebne Smernice za izveštavanje 2000. godine, a zatim je narednih godina (2002, 2006. i 2013.) objavila još tri, poboljšane verzije.³⁴ Značaj Smernica je u tome što nude model koji bi kompanije i organizacije, nezavisno od svoje veličine, trebalo da slede u objavljivanju finansijskih i nefinansijskih podataka o svom poslovanju. Pri tom, ovi subjekti bi trebalo da se pridržavaju određenih principa i standarda koji se tiču sadržaja izveštaja (uključivanje svih aktera, održivi kontekst i materijalnost) i njegovog kvaliteta (uravnoteženost, uporedivost, ažurnost, pravovremenost, jasnoća i povezanost)³⁵.

3.3. UN, Međunarodna organizacija rada i Međunarodna organizacija za standardizaciju

Pored pomenutih subjekata, na poboljšanju poreske transparentnosti na međunarodnom planu značajnu ulogu imaju i UN i Međunarodna organizacija rada, mada su njihove aktivnosti znatno manjeg obima i nisu tako direktno usmerene na fiskalni aspekt, kao što su to aktivnosti OECD-a, Svetske banke i MMF-a.

UN su 2000. godine započele projekat *Global Compact* koji predstavlja najveću inicijativu korporativne održivosti. U suštini, radi se o pozivu upućenom kompanijama da, na dobrovoljnoj osnovi, prilagode svoje poslovanje poštovanju deset univerzalno prihvaćenih principa u oblasti ljudskih prava, rada, zaštite životne sredine i borbi protiv korupcije, kao i da pruže podršku ciljevima i pitanjima kojima se UN bave³⁶. Iako ovaj projekat nije direktno usmeren na obelodanjivanje finansijskih informacija, ipak je poštovanje pomenutih osnovnih principa usko povezano sa finansijskim podacima i ostvarivanjem korporativne stabilnosti, i to pre svega sa aspekta velikih multinacionalnih kompanija.

Aktivnosti Međunarodne organizacije rada, koje se odnose na dostizanje transparentnosti u odnosu na multinacionalne kompanije, povezane su sa Tripartitnom deklaracijom o principima koji se tiču multinacionalnih kompanija i socijalne politike³⁷. Deklaracija se, prvenstveno, tiče principa u vezi sa zapošljavanjem, obukom, uslovima života i rada, kao i odnosima u različitim granama industrije, ali može biti značajna i za dobijanje finansijskih podataka o poslovnoj aktivnosti konkretne kompanije. U skladu

³⁴ V.: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/what-is-GRI/Pages7default.aspx> 03.05.2015

³⁵ V.: GRI, *G4 Sustainability Reporting Guidelines: Reporting Principles and Standard Disclosures*, Amsterdam, 2013, 16-18, 20-23

³⁶ Upor.: UN Global Compact, *Global Corporate Sustainability Report*, 2013

³⁷ V.: ILO, *Tripartite Declaration of Principles Concerning Multinational Enterprises and Social Policy*, 2001 and 2006

sa Deklaracijom, u svojim aktivnostima kompanije treba da se pridržavaju opšte utvrđenih nacionalnih ciljeva država u kojima posluju, a pre svega treba da vode računa o razvojnim prioritetima i socijalnim ciljevima konkretne države. S druge strane, države treba i stranim i domaćim kompanijama da pruže isti (poreski) tretman, odnosno da poštuju princip nediskriminacije.³⁸

Aktivnosti Međunarodne organizacije za standardizaciju nisu direktno usmerene na poresku transparentnost. Ipak, principi sadržani u standardu ISO 26000 koji se odnose na društvenu odgovornost kompanija, na posredan način, doprinose obelodanjivanju podataka od strane velikih (multinacionalnih) kompanija, a time i povećanju poreske transparentnosti. Reč je o sledećim principima: odgovornost, transparentnost, moralno ponašanje, poštovanje interesa učesnika, poštovanje vladavine prava, poštovanje međunarodno prihvaćenih pravila ponašanja, i poštovanje ljudskih prava.³⁹

3.4. EU

Pored međunarodnih organizacija, i EU na nivou evropskih država preduzela je različite aktivnosti i mere u cilju povećanja odgovornosti kompanija i dostizanju što veće poreske transparentnosti. EU je pitanja koja se tiču multinacionalnih kompanija, uglavnom, regulisala putem direktiva. Usvojene mere i doneti dokumenti deo su paketa koji se odnosi na borbu protiv poreske utaje i poreske evazije⁴⁰. Posebno se ističu IV i VII računovodstvena direktiva, koje su 2013. godine “spojene” u opštu Računovodstvenu direktivu⁴¹. Iste godine, EU je sačinila predlog da se određeni članovi direktive izmene kako bi se poboljšala transparentnost u poslovanju kompanija u odnosu na pitanja zaštite životne sredine i druga društvena pitanja. Reč je o predlaganju da se izvesne kompanije, koje imaju više od 500 zaposlenih i godišnji neto prihod veći od 40 miliona evra, obavežu na obelodanjivanje podataka koji se tiču: zaštite životne sredine, socijalne politike, zaposlenih, poštovanja ljudskih prava, mera preduzetih protiv korupcije i krijumčarenja. Podaci treba da budu dati u formi takozvane nefinansijske izjave u okviru godišnjeg izveštaja poštujući

³⁸ Upor.: S. Stojanović(2014) 593

³⁹ Više v.: http://www.tuv.com/media/india/informationcenter_1/systems/Corporate_Social_Responsibility.pdf 03.05.2015

⁴⁰ V.: European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: An Action Plan to Strengthen the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion*, {SWD(2012) 403 final} {SWD(2012) 404 final}, Brussels, 6.12.2012 COM(2012) 722 final

⁴¹ V.: The Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the Annual Accounts of Certain Types of Companies (78/660/EEC), OJ EC, No. L 222 of 14 August 1978, 11-31; The Seventh Council Directive of 13 June 1983 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on Consolidated Accounts (83/349/EEC), OJ EC, No. L 193 of 18 July 1983, 1-171 The Accounting Directive of 26 June 2013, *OJ EC No 182* of 29 June 2013, 19-76

EU ili međunarodno prihvaćene standarde i principe izveštavanja⁴².

Izraziti značaj za transparentnost u aktivnostima multinacionalnih kompanija ima Direktiva o transparentnosti (eng. *Transparency Directive*)⁴³ usvojena 2013. godine. Ovim dokumentom posebno se regulišu pitanja koja se tiču velikih kompanija u oblasti ekstraktivne industrije koje se obavezuju da u godišnjem izveštaju podnesu informacije o plaćanjima vlastima u državama u kojima posluju i to na projektnoj osnovi (eng. *project-by-project basis*), a što u stvari znači s obzirom na svaku pojedinačnu državu u kojoj posluju (eng. *country-by-country*).

Treba navesti i IV direktivu i Regulativu o zahtevima u vezi sa kapitalom (eng. *The IV Capital Requirements Directive, The Capital Requirements Regulation*)⁴⁴, koje donose obaveze za evropske banke i druge finansijske institucije da, počev od 1. januara 2014. godine, prema državama poslovanja, a u vidu aneksa finansijskim izveštajima, objavljuju podatke o nazivima kompanija, karakteru njihovih aktivnosti i geografskoj lokaciji, obrtu prihoda i broju zaposlenih. Navedeni dokumenti obavezuju i na obelodanjivanje podataka o profitima i gubicima pre oporezivanja (eng. *pre-tax profit and loss*), plaćenim porezima i dobijenim subvencijama, i to prema pojedinačnim državama poslovanja⁴⁵.

Treba pomenuti i Preporuku Komisije o agresivnom poreskom planiranju⁴⁶ kojima se države savetuju da usvoje opšta pravila protiv zloupotrebe kako bi izbegle pojavu agresivnog poreskog planiranja, koje je dobilo velike razmere u svetu i Evropi. Reč je o pojavi koja podrazumeva iskorišćavanje specifičnosti jednog poreskog sistema ili razlika između dva/više poreskih sistema u cilju umanjivanja ili izbegavanja poreske

⁴² Upor.: Practical Law, *Narrative Reporting: Proposal for Amending Directive on Disclosure of Non-Financial and Diversity Information*, London, 2013

⁴³ V.: Directive 2013/50/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2013 amending Directive 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council on the Harmonization of Transparency Requirements in Relation to Information about Issues whose Securities are Admitted to Trading on a Regulated Market, Directive 2003/71/EC of the European Parliament and of the Council on the Prospectus to be Published when Securities are Offered to the Public or Admitted to Trading and Commission Directive 2007/14/EC Laying Down Detailed Rules for the Implementation of Certain Provisions of Directive 2004/109/EC, OJ EC L 294 of 6 November 2013, 13-27 (Transparency Directive)

⁴⁴ V.: Directive 2013/36/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on Access to the Activity of Credit Institutions and the Prudential Supervision of Credit Institutions and Investment Firms, Amending Directive 2002/87/EC and Repealing Directives 2006/48/EC and 2006/49/EC, OJ EC, L 176 of 27 June 2013, 338-436 i Regulation (EU) No 575/2013 of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on Prudential Requirements for Credit Institutions and Investment Firms and Amending Regulation (EU) No 648/2012, OJ EC, L 176 of 27 June 2013, 1-337

⁴⁵ Upor.: J. Owens (2013a) 1107

⁴⁶ V.: *Commission Recommendation of 6.12. 2012 on Aggressive Tax Planning*, Brussels, 6.12.2012, C(2012) 8806 final

obaveze. Na ovaj način, multinacionalne kompanije koriste mogućnost da prebace svoje profite i poreske osnovice u jurisdikcije koje im omogućuju (naj)povoljniji poreski tretman. Paralelno sa pojavom agresivnog poreskog planiranja kompanija, došlo je do pojave agresivne poreske konkurencije među državama na način da se “utrkuju” u davanju različitih poreskih podsticaja stranim kompanijama koje investiraju u njihove privrede⁴⁷. U vezi sa tim, u okviru EU usvojena je Direktiva o saradnji nacionalnih poreskih administracija (eng. *Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*)⁴⁸, putem koje se države članice EU obavezuju na saradnju u razmeni poreskih informacija, što se ostvaruje putem posebne internet mreže komunikacije (eng. *Common Communication Network*). Osim ovoga, značajna je i Nordijska multilateralna konvencija o pružanju višestruke administrativne pomoći u poreskim stvarima (eng. *The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*), koju su 1989. godine potpisale Danska, Zeland, Farska Ostrva, Finska, Island, Norveška i Švedska. Ovom Konvencijom međudržavna razmena informacija reguliše se na sličan način kao i u EU, uvođenjem posebne sigurne mreže za razmenu kojoj pristup imaju samo nacionalne poreske administracije⁴⁹.

Osim EU i međunarodnih organizacija, brojne države usvojile su nacionalne mere kojima obavezuju multinacionalne kompanije na obelodanjivanje podataka o svom poslovanju, a sve u cilju dostizanja veće poreske transparentnosti. Pre svega, treba pomenuti Sjedinjene Američke Države (SAD), Veliku Britaniju, Australiju i Novi Zeland. Takođe, i druge države, mada ne tako intenzivno, usvajaju različite mere usmerene na povećanje transparentnosti u poslovanju kompanija na njivoj teritoriji i njihovom obavezivanju na plaćanje poreza srazmerno ostvarenim profitima.

4. Zaključak

Sveopšta globalizacija i povezivanje na svim nivoima (između država, kompanija, pojedinaca, itd.), rapidan razvoj internet i digitalizacije, pojava multinacionalnih kompanija i brzo prelaženje državnih granica doneli su savremenom svetu brojne prednosti, ali i probleme. Svakako jedan od velikih problema, u finansijskom smislu, predstavlja gubitak prihoda za države u kojima posluju multinacionalne kompanije. Ove kompanije nastoje da iskoriste nedostatke poreskih sistema i svoje poslovanje

⁴⁷ V.: J. Owens, *Tax policy in 21st Century: New Concepts for Old Problems*, European University Institute, RSCAŠ, Global Governance Program, Issue 2013/05, September 2013, 4

⁴⁸ V.: Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on Administrative Cooperation in the Field of Taxation and repealing Directive 77/799/EEC, OJ EC of 11 March 2011, L 64, 1-12

⁴⁹ Upor.: S. Stojanović (2014) 596

organizuju tako da što više svog profita “sakriju” od oporezivanja: posluju na teritoriji više država, a profit prebacuju na račune u državama gde je poreska stopa izrazito niska, čime izbegavaju plaćanje poreza matičnim državama. Ili, pak, kompanije svoje poslovanje lociraju u državama koje im nude najpovoljniji poreski tretman, odnosno gde je raširena pojava korupcije među državnim službenicima. Imajući u vidu da ovo predstavlja globalni, a ne samo nacionalni problem, brojne međunarodne organizacije i drugi subjekti preduzeli su različite mere usmerene na zaštitu državnih budžeta i povećanje discipline i transparentnosti u poslovanju multinacionalnih kompanija. Na međunarodnom planu, posebno se ističu aktivnosti OECD-a, Svetske banke i MMF-a, ali i UN, Međunarodne organizacije rada i određenih neprofitnih organizacija, dok je u Evropi EU usvojila veći broj direktiva usmerenih na “uvođenje reda” u ovu oblast. Takođe, i pojedinačne države preduzele su i/ili preduzimaju različite mere usmerene na povećanje discipline i što veću transparentnost u poslovanju kompanija na njihovoj teritoriji.

Prof. Snežana Stojanović, Ph.D

Research Fellow, Associate Professor

Faculty of Business and Industrial Management and Law

University Union-Nikola Tesla Belgrade

**IMPROVING THE TAX TRANSPARENCY AT THE
INTERNATIONAL LEVEL**

Summary

The article deals with issue of tax transparency from the aspect of the measures undertaken at the international level. Different international organizations, European Union and individual countries have undertaken measures and projects with an aim to make multinational companies to disclose information on their business activities and payment of taxes in each country. Special importance is given to the projects of the OECD and World bank in the sphere of extractive industry, but also a number of directives adopted in the European Union.

Key words: tax transparency, multinational companies, profit, tax, disclosure of information, international measures