

**Милева С. Анђелковић**

*Правни факултет, Универзитет у Нишу*

## **УНАПРЕЂЕЊЕ ПОРЕСКЕ ДИСЦИПЛИНЕ У САВРЕМЕНИМ КРИЗНИМ УСЛОВИМА**

### **Сажетак**

Предмет анализе у раду јесу понашања пореских обвезника и реакције пореских власти у виду предузимања различитих мера антиевазивне политике. Унапређење пореске дисциплине налази се у жижи интересовања јавности, не само различитих теоретичара већ постаје значајан политички приоритет, како на нивоу националних држава тако и на међународном плану. Циљ рада јесте сагледавање могућности подстицања добровољног плаћања пореза на основу досадашњих теоријских и емпиријских сазнања. Кључну улогу у процесу спречавања пореске несасгласности и афирмисања пореске сагласности несумњиво имају порески органи. Стварање позитивне климе у погледу добровољног извршавања пореских обавеза захтева формулисање адекватне антиевазивне стратегије са читавим арсеналом предвиђених превентивних и репресивних мера. Ефикасност ове стратегије условљена је и прецизним разграничењем и дефинисањем различитих модалитета понашања пореских обвезника, о чему се говори у првом делу рада. Даље следи краћи приказ теоријских модела објашњења реаговања пореских обвезника на пореске обавезе. Трећи део рада садржи сажету анализу најважнијих превентивних и репресивних мера из арсенала друштвене политике унапређења пореске дисциплине. У четвртном делу рада, аутор даје кратак преглед активности које се интензивно предузимају или планирају са циљем спречавања међународних пореских превара. Треба имати у виду да је пореска евазија феномен који као „сенка“ прати порезе и да га због његових штетних

друштвених последица, државе морају држати под контролом, колико је то могуће у датим условима.

Кључне речи: пореска дисциплина, пореска евазија, порески морал, антиевазивна политика

## 1. ВАЖНОСТ РАЗГРАНИЧЕЊА ПОЈЕДИНИХ МОДАЛИТЕТА ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

Платити или не платити порез вероватно је једна од најстаријих дилема са којом се суочава људско друштво. У основи овог избора лежи константни сукоб између личног и јавног (фискалног) интереса. Шта опредељује неке обвезнике да испољавају већу склоност ка ризику да буду откривени и кажњени због неплаћања пореза и како пореске власти треба да реагују у циљу смањења „пореског јаза“ (*tax gap*), представљају важна порескополитичка питања која ћемо покушати да сагледамо у раду који следи.

Једна од битних последица глобалне економске кризе јесте губитак пореских прихода на шта су, осим других фактора, утицале промене у понашањима пореских обвезника.<sup>1)</sup> Погоршање пореске дисциплине испољено кроз већи или мањи раскорак између планираних и убраних прихода посебно је погодило државе где је пад БДП био већи. Такав тренд може и да потраје имајући у виду слаб опоравак привреда. Неповољна финансијска ситуација је подстакла државе да појачају напоре у домену спречавања пореских превара. Подстицање добровољног извршавања пореских обавеза, у што већем степену, јесте константан задатак националних пореских администрација. Ова традиционална пореска функција данас је изложена бројним изазовима који се јављају посебно у вези са функционисањем самих пореских система као и под утицајем савремених економско-финансијских и технолошких промена. Реакције пореских обвезника постају посебан предмет пажње у управљању пореским пословима у развијеним државама. „Пореска аверзија“ би могла да послужи као генусни појам који у најширем смислу обухвата читав распон понашања пореских обвезника. Полазећи од емпиријских сазнања да њихова поступања нису једнозначна, неопходно је, пре свега, да законодавац термилошки што је могуће јасније дефинише разликовање између разноврсних модалитета избегавања пореза, имајући у виду степен њихове друштвене опасности. Зато адекватно конципирање и реализација

1) John Brondolo, „Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options“, *IMF Staff Position Note*, July 14, 2009, IMF, p. 5.

ефикасне антиевазивне политике, у великој мери, зависе од постављања јасних нормативних граница између прихватљивих, неприхватљивих и нелегалних понашања пореских обвезника.<sup>2)</sup> Исправан нормативни приступ утицаће и на одабир најпогоднијих мера за њихово спречавање као и одговарајуће деловање пореских органа у суочавању са таквим одступањима од законске обавезе извршавања пореских обавеза.

Разлика између законите и незаконите пореске евазије јесте легалност, односно нелегалност понашања пореских обвезника.<sup>3)</sup> То не би требало да представља посебан проблем у пракси пореских органа и судова. Код пореске утаје обвезник свесно и намерно крши пореске прописе са циљем избегавања плаћања пореза. Међутим, тешкоће се јављају када је потребно проценити реакције обвезника који се само формално придржавају закона. Физичка и правна лица, као порески обвезници, слободни су да користе све законом допуштене могућности како би умањили своје пореске обавезе или избегли њихово плаћање. Ради се о тзв. пореском планирању што значи да нико није дужан да плати више пореза него што је на то дужан по закону.<sup>4)</sup> Ипак, понекад је тешко проценити да ли извршена трансакција представља вешто вођење послова или је реч о злоупотреби права, посебно када правне конструкције пореског обвезника, са циљем избегавања пореске обавезе, постају толико вештачке и намештене да прелазе границу која одваја прихватљиво од неприхватљивог пореског планирања. Због неодређености концепта законите пореске евазије, а ради правне сигурности обвезника, неопходно је правити разликовање између легитимног пореског планирања или минимизирања пореза (*tax planning, tax minimization*) од нелегитимне законите пореске евазије (*tax avoidance, aggressive tax planning*).

Постоји широко прихваћено становиште савремених законодаваца да сви облици умањења пореске способности обвезника неће бити уважени од стране пореских органа, уколико је обвезник искључиво тежио или имао једини мотив да предузетом трансакцијом неоправдано оствари пореску погодност или неплаћање пореза. И законодавци и судови понекада признају да је тешко повући прецизну границу између прихватљиве и неприхватљиве законите

- 2) То значи да традиционална подела на закониту и незакониту пореску евазију није довољна ни потпуна јер више не одговара финансијским интересима држава.
- 3) Потребно је указати да се појмови законита и незаконита пореска евазија често користе непрецизно како у националним законодавствима тако и у међународној регулативи.
- 4) Чарлс Адамс, *За добро и зло: утјецај пореза на кретање цивилизације*, Институт за јавне финансије, Загреб, 2006, стр. 405.

пореске евазије. Под условом да се ови органи држе слова закона, односно дословног тумачења пореских закона, нека понашања пореских обвезника се не би могла спречавати јер се трансакције заснивају на правно дефинисаним категоријама. Због тога се мора „гледати кроз“ употребљене законске изразе како би се открила права воља законодавца. Смисао, односно циљ пореских закона јесте убирање пореских прихода и остварење правичне расподеле пореског терета. Стога је јасан закључак да уколико се обвезник креће унутар граница пореског закона, а употребљеним пореским конструкцијама покушава да смањи пореску способност на ниво који законодавац није имао у виду, такво понашање није у складу са сврхом и духом закона. У суштини, ради се о злоупотреби примене пореских норми.<sup>5)</sup>

Проблеми везани за што јасније прецизирање допуштеног од недопуштеног пореског понашања са становишта државе посебно су изражени код опорезивања корпоративних пореских обвезника. Они прибегавају агресивном пореском планирању, користећи празнине у пореским прописима или разлике у националним законодавствима, пребацујући профите из јурисдикција где се активности обављају у јурисдикције где су порези ниски.<sup>6)</sup> Ради се о важној димензији пословног планирања која укључује позицију која је одржива али може да има нежељене и неочекиване пореске последице. Порески органи су увек суочени са ризиком да порески закон може бити злоупотребљен како би се постигли резултати супротно намерама законодавца. То се дешава у вези са тумачењима пореских закона из перспективе пореских обвезника на најповољнији начин. С друге стране, задатак судова је да протумаче пореске законе тако да њихова мишљења одражавају праву вољу законодавца која и треба да буде реализована у сваком конкретном пореском случају. Најекстремнији вид пореске агресивности представља *tax shelter*, односно остваривање артифицијелних пореских олакшица коришћењем погодности у пореским оазама или правних празнина тако да често овим трансакцијама недостаје пословна сврха.<sup>7)</sup> Легалност оваквих активности може бити оспорена од стране пореских органа зато што су на граници са незаконитим понашањима, па су са друштвеног становишта неприхватљива јер су

5) Милева Анђелковић, „Законита неприхватљива пореска евазија-проблеми дефинисања и спречавања“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, 67/2014, стр. 82.

6) *Trade and Development Report*, Report by the secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development, United Nations, New York and Geneva, 2014, p. 175.

7) Gerrit Lietz, „Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework“, *Working Paper*, Current Draft: 12/2013, Munster School of Business and Economics, Institute of Accounting and Taxation, pp. 10-11.

у супротности са планираним циљевима пореских закона. Тешкоће повезане са правилном проценом нијанси у понашањима пореских обвезника који се само формално придржавају одредби пореских закона, могу у пракси да утичу на заузимање неодговарајућег приступа њиховом спречавању.

## 2. ТЕОРИЈСКО МОДЕЛИРАЊЕ ПОНАШАЊА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА

Поштовање пореских закона није само правна већ и морална обавеза повезана са осећањима солидарности и узајамности у финансирању јавних потреба. И поред тога, порези изазивају више или мање негативних реакција у свим друштвеним системима. Током 70-тих година 20. века започињу интензивнија теоријска проучавања понашања пореских обвезника, најпре, у оквиру економских наука. У стандардном економском моделу пореске евазије, обвезник се сагледава као рационална особа способна да процењује трошкове и користи од неплаћања пореза. Економски теоретичари су претпостављали да склоност ка пореској несагласности зависи од висине санкција, величине прихода, вероватноће откривања и висине казни. То је ипак било поједностављено објашњавање реакција пореских обвезника будући да већина уредно измирује своје пореске обавезе, независно од претњи строгим санкцијама.<sup>8)</sup> Значи, постоје неке друге варијабле које мотивишу обвезнике и опредељују њихову пореску сагласност, односно пореску несагласност.<sup>9)</sup> Психолошки фактори везани за личност обвезника као и околности у којима обвезник живи и ради постају све значајнији предмет теоријских и емпиријских истраживања. Резултати бихевиоралне економије<sup>10)</sup> и финансијске психологије могу помоћи пореским властима у бољем разумевању понашања пореских обвезника. Психичке диспозиције пореских обвезника према плаћању пореза обухваћене су појмом пореског морала.<sup>11)</sup> Да би се разумела одлука обвезника да плате или не плате порез, потребно је у првом реду проникнути у врло сложен унутрашњи свет доживљава-

8) Емпиријске студије нису потврдиле јасну слику коју пружају теоријске анализе о томе да строжије казне одвраћају несавесне обвезнике од кажњивог понашања.

9) Erzo F. P. Luttmer, Monica Singhal, „Tax Morale“, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, No. 4, 2014, p. 163.

10) Simon James, „Behavioural economics and the risks of tax administration“, *eJournal of Tax Research*, Vol. 10, N. 2, October 2012, p. 347.

11) Порески морал се уобичајено дефинише као општи став пореског обвезника према извршавању, односно неизвршавању пореске обавезе. Тај општи морални став најбоље се може проверити у схватањима људи о тзв. пореским деликтима.

ња, вредновања, угледања на друге у пореским ситуацијама, што све подстиче обвезнике на прихватање или одбацивање пореског терета.<sup>12)</sup> Велики значај који се придаје улози пореског морала на понашање обвезника утицао је на поједине ауторе да развију појам *психолошког пореског уговора*. То је нови концепт који иде даље изван традиционалног модела одвраћања и који објашњава порески морал као сложену релацију између државе (пореских органа) и обвезника успостављањем правичне, узајамне размене страна овог односа.<sup>13)</sup> У обављању послова порески службеници могу поступати на два различита начина према обвезницима. Претпоставља се да учтив и коректан приступ подржава и вероватно подиже ниво пореског морала док ауторитативан (бијрократски) приступ подрива порески морал. Психолошке реакције пореских обвезника појављују се у реалном животу кроз одобравање или неодобравање пореске политике. Често обвезници доживљавају државу као апстрактан субјект сматрајући при томе да неплаћањем пореза нико није конкретно оштећен и да то не представља непоштено поступање. Зато би пореске власти, по мишљењу психолошких истраживача, требало да пореске обвезнике из традиционалне антагонистичке климе уведу у климу поверења, сарадње и пружања услуга, а са циљем повећања добровољног плаћања пореза.<sup>14)</sup>

На лојалност и поштење, односно на отпор и неприхватање пореских обавеза могу да утичу, у знатној мери, схватања јавности изражена кроз одређене друштвене норме, примера ради, у неким друштвеним срединама порески утајивач не наилази на оштру осуду јавности. Поред психолошког модела понашања пореских обвезника, у савременој теорији развија се и социолошки модел у коме се наглашава улога *друштвене норме уредног испуњавања пореских обавеза*. Уверење обвезника да остали чланови друштва коректно плаћају порезе подстаћи ће и њих (ефектом угледања) на пореску лојалност, и обрнуто. Уколико се међу обвезницима рашири схватање да влада не жели да открива и кажњава пореске утајиваче, такво запажање може пружити оправдање несавесним обвезницима за извршење пореске евазије. Непримењивање или недоследност у

12) Милева Анђелковић, „Моделирање понашања пореских обвезника у савременој теорији“, у зборнику: *Правни систем и друштвена криза*, Правни факултет Универзитета у Приштини, Косовска Митровица, Прва свеска, 2011. стр. 479.

13) Lars. P. Feld, Bruno S. Frey, „Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation“, *Law&Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, p. 103.

14) Katharina Gangl, Eva Hofman, Erich Kirchler, „Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust“, *New Ideas in Psychology*, 37 (2015), p. p. 19-20.

примени пореских санкција шаље сигнал сваком појединцу да се може некажњено понашати и да је избегавање плаћања пореза у извесном смислу друштвено прихватљиво. Непосредна последица таквих схватања испољава се у слабљењу значаја друштвене норме савесног испуњава пореских обавеза.

### 3. АРСЕНАЛ МЕРА ЗА ПОБОЉШАЊЕ ПОРЕСКЕ ДИСЦИПЛИНЕ

Порески отпор обвезника настаје као резултанта деловања разноврсних фактора због чега антиевазивна политика мора бити усмерена на слабљење њиховог дејства. Поступање у складу са пореским прописима одражава степен пореске лојалности (морала) у датом друштву. У пракси увек постоји „*tax gap*“ као разлика између планираног и наплаћеног износа пореза. Бројке о величини сиве економије у појединим земљама речито говоре о неусклађености нормативног и стварног пореског система. Приближне процене „пореског јаза“ представљају корисну полазну основу за конципирање одговарајуће стратегије спречавања пореске недисциплине. Државе одувек „толеришу“ одређени ниво неизвршавања пореских обавеза што је очигледан показатељ (не)оправданости и (не)прихватљивости пореског система и политике од стране пореских обвезника. У савременим кризним условима пореске власти се посебно ангажују на стварању позитивне (подстицајне) климе у односима са пореским обвезницима, како би их мотивисали на пореску сарадњу, уз задржавање основних инструмената традиционалног антагонистичког приступа, као што су контроле и санкције.<sup>15)</sup>

#### 3.1. Превентивне мере

Превентивна компонента антиевазивне политике, у суштини, је усмерена на стварање подстицаја ка повећању пореске сагласности (добровољног плаћања пореза) развојем пореске културе и подизањем пореске свести, кроз едуковање пореских обвезника као и перманентном обуком пореске администрације. Превентивне антиевазивне мере треба да буду усмерене на минимизирање

---

15) Разлози за окретање ка превенцији пореске недисциплине уместо само откривању пореске несагласности јесу, између осталог, препознавање чињенице да већина обвезника жели да плаћа порезе и да је главни задатак пореских органа да им помогну у томе; диференцирање пореских обвезника према њиховим различитим потребама; мењање модела организовања од врсти пореза ка категоријама пореских обвезника; већина пореских органа данас је под притиском да са мање ресурса уради што више. Нав. према: Jeffrey Owens, „BEPs: What's in it for Tax Administration?“, *Tax Tribune ISSUE 31*, 2014, p. 16, Internet, [www.taxtribune31.pdf](http://www.taxtribune31.pdf), 20/07/2015.

прилика за неплаћање пореза. У литератури се као такве наводе: опорезивање на извору, пријава трећег лица (нпр. финансијских институција),<sup>16)</sup> поједностављење пореске структуре, поштена пореска администрација (смањење дискреције пореских службеника и корупције), додељивање пореског идентификационог броја свим пореским обвезницима, сарадња пореских администрација.<sup>17)</sup> Данас се јавља тренд у многим земљама који је више усмерен на развијање превентивног приступа пореских органа у раду са обвезницима са циљем ранијег спречавања пореских грешака и проблема, што је повезано са бољим разумевањем понашања пореских обвезника.<sup>18)</sup> У традиционално принудни порески однос уносе се елементи споразумевања и уважавања потреба пореских обвезника. Треба имати у виду да се не ради о промени правних позиција него о јачању поверења страна пореског односа. Генерална оријентација ка третирању обвезника као клијената подразумева више отворености, информација и узајамног поштовања.<sup>19)</sup> Трансформација пореског односа у овом смеру није лака али све већи број земаља размишља или су увеле неке од начина алтернативног решавања спорова у пореско право.<sup>20)</sup> Битан сегмент овог приступа јесте концепт тзв. побољшаног односа (*enhanced relationship*). Главна предност јесте већа сигурност и предвидљивост пореских обавеза што је данас посебно значајно у неизвесном економском окружењу.<sup>21)</sup> Овај нови приступ подразумева одређени степен свесне комуникације пореских органа и пореских обвезника у свакој фази процеса опорезивања у покушају да се постигне договор, у оквиру законских одредби. Примена *кооперативне сагласности* представља сложен концепт рада пореских органа који собом носи велике ри-

---

16) *Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance*, Executive Summary, IMF, April 2015, p. 16. Internet, [www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/020215a.pdf](http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/020215a.pdf). 20/07/2015.

17) Cedric Sandford, „*Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*“, FISCAL PUBLICATION, 2000, pp. 148-150.

18) Keith Walsh, „Understanding Taxpayer Behaviour- New Opportunities for the Tax Administration“, *The Economic and Social Review*, Vol. 43, No. 3, Autumn, 2012, p. 475.

19) Joel D. Aberbach, Tom Christensen, „The Challenges of Modernizing Tax Administration: Putting Customers First in Coercive Public Organizations“, *Public Policy and Administration*, 22 (2), 2007, p. 158, Internet, <http://ppa.sagepub.com/cgi/content/abstract/22/2/155>, 04/11/2009.

20) Више о томе: Тереза Рогоић Лугарић, Невиа Чичин-Шаин, „Алтернативно рјешавање спорова у порезном праву: утопија или решење?“, *Зборник ПФЗ*, 64 (3), 2014, стр. 349.

21) Jeffrey Owens, „Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed?“, *Bulletin for International Taxation*, September 2012, p. 517.



зике по наплату прихода уколико се неадекватно употреби и зато би га требало пажљиво користити.<sup>22)</sup>

У циљу раног откривања шема агресивног пореског планирања један број држава је, уз традиционалне контроле, увео и могућност *додатног откривања правовремених и тачних информација* од којих би користи имали и порески органи и порески обвезници. Пореске власти би тиме побољшале управљање пореским ризицима и смањиле административне трошкове а на другој страни, порески обвезници би имали већу сигурност у погледу извршавања пореских обавеза и смањење трошкова плаћања пореза.<sup>23)</sup> За сада, ова могућност се односи на велике пореске обвезнике (мултинационалне компаније) које би достављањем додатних информација о својим неизвесним пореским позицијама пореске ствари решавале брзо, мирно, поштено и коначно. Оваква могућност, или понегде и обавеза, тиче се и пореских саветника што може утицати и на преиспитивање њихове традиционалне улоге у процесу пореског саветовања.

Већи број пореских администрација посебну пажњу посвећује процесу *управљања пореским ризицима* као системском начину борбе против пореских губитака. Једна од мера борбе против ризика јесте хоризонтално праћење (*horizontal monitoring*) великих пореских обвезника. Сврха хоризонталног праћења јесте да се унапред предвиде одступања од примене пореских прописа како би се неутралисали могући ризици. На тај начин жели се да се подстакне сарадња пореских органа са пореским обвезницима са циљем повећања добровољног плаћања пореза у атмосфери пуног поверења.<sup>24)</sup>

Проблеми у вези са супротстављањем неприхватљивој законитој евазији подстакли су одређени број држава да уведу тзв. *антиабузивно законодавство*, опште или специфично. Опште антиабузивно законодавство (*GAAR*) може бити снажно оруђе у рукама пореских органа и судова ради спречавања претераних пореских

---

22) Милева Анђелковић, „Утицај пореског морала на поштовање пореских прописа“, *Правни живот*, Београд, 10/2012, стр. 938.

23) Видети о томе: OECD (2011) *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing.

24) Последњих година, Србија усваја Корпоративну стратегију Пореске управе што означава опредељење за прихватање ОЕЦД стандарда у погледу управљања ризицима у домену пореске сагласности. Јуна 2015. године Влада РС усвојила је Програм реформе Пореске управе па се може очекивати да ће већа пажња бити усмерена на побољшање добровољног плаћања пореза имајући у виду захтеве за фискалном консолидацијом.

злоупотреба.<sup>25)</sup> Основна улога овог законодавства јесте да предвиђањем одређених параметара пружи законски основ за разликовање прихватљивог од неприхватљивог пореског планирања. Тиме се порески органи овлашћују да укину или на други начин да ускрате добијене пореске погодности. Ово овлашћење у многим законодавствима подразумева право пореских органа да реконструишу пореске аранжмане на основу утврђене економске реалности и да опорезују такву реконструисану трансакцију.<sup>26)</sup>

Као вид превенције евазивног понашања пореских обвезника неке државе су користиле *пореску амнестију* са циљем повећања прихода у будућности. Искуства у вези са њеним коришћењем су различита. Ефикасност ове мере зависи од тога да ли и у којој мери опрост пореског дуга може подстицајно деловати на откривене пореске делинквенте да измене негативан став у погледу извршавања будућних пореских обавеза, односно какав ће бити њен утицај на потенцијалне пореске утајиваче. Пореске амнестије могу да воде подривању обавезе поступања у складу са пореским законима, уколико се често користе, што бескрупулозне пореске обвезнике наводи да чекају следећи опрост пореског дуга како би испунили своје пореске обавезе. Уобичајена је пракса да се опраштају део пореског дуга или казне за пореске деликте.

Унапређење пореске дисциплине државе настоје да остваре увођењем неких иновација у фискалној техници, као што су достављање обвезницима унапред испуњених пореских пријава, електронско пријављивање и плаћање пореза, замењивање тј. уклањање готовог новца из оптицаја ради сузбијања сиве економије (коришћењем различитих електронских картица).<sup>27)</sup>

### 3.2. Репресивне мере

Када изостане превентивна функција државе на плану смањења пореске недисциплине, чешће се прибегава репресивним средствима. У мере казнене пореске политике спадају пореске контроле, изрицање санкција за пореске деликте, објављивање имена

25) Judith Freedman, „Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance“, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, May/June 2014, p. 167.

26) Stjepan Gadžo, Irena Klemenčić, „Time to stop avoiding the tax avoidance issue in Croatia? A proposal based on recent developments in the European Union“, *Financial Theory and Practice*, 38 (3), 2014, pp. 282-283.

27) Frank A. Cowell, „Problems and Promise of Smart Cards in Taxation“, *National Tax Journal*, Vol. LXI. No. 4, Part 2, December 2008, pp. 865-882, Internet, [www.ntanet.org/NTJ/61/4/ntj-v61n04p865-82-problems-promise-smart-cards.pdf](http://www.ntanet.org/NTJ/61/4/ntj-v61n04p865-82-problems-promise-smart-cards.pdf), 21/07/2015.

пореских делинквената, губитак права обављања делатности и вршења одређених активности, затезне камате. Добро организована и спроведена *пореска контрола* битан је услов ефикасног функционисања сваког пореског система. Пореска контрола остварује троструку функцију: превентивну, корективну и репресивну. У развијеним пореским системима, порески органи у већој мери примењују системски приступ у одабиру пореских обвезника за контролу, како би се на одговарајући начин утицало на њихову пореску лојалност. Овај приступ је базиран на информацијама о ризицима са којима се порески органи сусрећу у наплати пореза од појединих категорија обвезника.<sup>28)</sup> Све већу важност добијају и случајне контроле пореских обвезника што омогућава пореским органима бољу селекцију и алокацију ресурса и идентификацију проблема, у раним фазама, у вези са наплатом пореза. Пореска контрола треба да буде независна и професионално обављена (без злоупотреба и коруптивног понашања). По самој природи ствари, пореска контрола изазива различите реакције пореских обвезника. Прешироко постављени програми пореске контроле могу бити схваћени од стране пореских обвезника као израз неповерења пореских власти и изазвати њихово незадовољство и већу пореску недисциплину.

Кажњавање пореских деликата нема за сврху само да казни пореске утајиваче већ, много важније, да пошаље поруку (опомену) свим пореским обвезницима да треба уредно да уредно извршавају пореске обавезе уколико не желе себе да изложе бројним непријатностима са пореским властима. Уобичајене кривичне санкције за пореску евазију јесу новчана казна и казна затвора, које се најчешће изричу кумулативно за најтежа пореска кривична дела. Линија разграничења између пореских прекршаја и пореске утаје јесте висина утајеног пореза. У том светлу, кривичне казне имају функцију кажњавања и застрашивања и зависе од индивидуалне кривичне пореског утајивача. Супротно томе, казне за пореске прекршаје имају функцију да сачувају порески систем у маси годишњих бројних пореских случајева повећавајући трошкове пореске несагласности пореских обвезника.<sup>29)</sup> Једна од главних тешкоћа са којима се суочавају пореске власти у настојањима да максимизирају пореску сагласност, уз најниже могуће трошкове, јесте идентификовање оптималног нивоа и врсти санкција за избегавање пла-

28) Марина Димитријевић, „Одреднице лојалности пореских обвезника“, *Правни живот*, Београд, 11/2014, стр. 94.

29) Roman Seer, Anna Lena Wilms, „Surcharges and Penalties in Tax Law“, General Report, EATLP Congress Mailand, 28-30 May 2015, p. 29, Internet, [www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms\\_General%20report2015.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20report2015.pdf), 20/07/2015.

ћања пореза. С једне стране, економски модел пореске сагласности почива на санкционисању ради спречавања непожељних пореских понашања, што може да води закључку да минималне санкције за неплаћање пореза могу имати за резултат ограничену пореску сагласност пореских обвезника. С друге стране, порески обвезници могу реаговати негативно на превише оштре санкције за пореске прекршаје, губећи мотивацију за добровољно плаћање пореза у будућности у ситуацијама када буду сматрали да прикривање прихода неће бити откривено.<sup>30)</sup>

#### 4. ИНИЦИЈАТИВЕ У ДОМЕНУ СПРЕЧАВАЊА МЕЂУНАРОДНИХ ПОРЕСКИХ ПРЕВАРА

Пореска евазија, као неминован пратилац пореских система, посебан интензитет испољава у кризним приликама какве карактеришу данашња друштва. Недовољност буџетских средстава приморава савремене државе да већу пажњу посвете проблему пореске недисциплине у ширим ваннационалним оквирима.<sup>31)</sup> Спречавање међународних пореских превара представља се као главни политички изазов и задатак моћних међународних организација које све енергичније дефинишу глобалне пореске стандарде. Офшор пореску евазију и друге облике финансијских превара ове организације користе као оправдање за неопходност успостављања нових правила у међународном пореском праву. Посебна пажња међународне политичке јавности (ОЕЦД, Г20, ЕУ) усмерена је на међународну сарадњу у погледу размене пореских информација која се сматра кључним инструментом за обуздавање агресивног понашања пореских обвезника у прекограничним трансакцијама.

##### 4.1. Међународна размена пореских информација

Офшор пореска евазија представља озбиљан проблем за све државе у свету.<sup>32)</sup> У оквиру ОЕЦД заузет је став да је сарадња по-

30) Leandra Lederman, „Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes“, Report for the EATLP Congres, 2015, p. 7, Internet, [www.eatlp.org/upload/public72015/Section1\\_Lederman.pdf](http://www.eatlp.org/upload/public72015/Section1_Lederman.pdf), 20/07/2015.

31) Richard Eccleston, „Revolution or Evolution: Sovereignty, the Financial Crisis and the Governance of International Taxation“, *Journal of Applied Law and Policy*, 2011, p. 20.

32) И на нивоу ЕУ овом проблему се придаје посебна политичка пажња. Европска Комисија је усвојила децембра 2012. године Акциони План за јачање борбе против пореске утаје и пореске евазије. Европски савет је маја 2013. године захтевао ширење аутоматске размене пореских информација на европском и глобалном нивоу с циљем борбе против пореске утаје, пореске евазије и агресивног пореског планирања. У складу с тим, Европска Комисија је предложила измену Директиве о административној сарадњи јуна

реских администрација критична у борби против пореске евазије а кључни аспект такве сарадње јесте размена пореских информација. Томе је допринела недвосмислена политичка подршка Г20 која је од априла 2009. године, проглашавајући крај банкарској тајности, наставила да игра активну улогу у борби против пореске утаје.<sup>33)</sup> Административна помоћ у пореским стварима увек је сматрана једним од ефикасних начина за борбу против пореске евазије и прања новца. Тренд ка већем прихватању међународне пореске сарадње датира од касних 90-тих година 20. века. Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*), објављен 1998. године, идентификовао је недостатак ефективне размене информација као једну од кључних карактеристика штетних пореских режима. ОЕЦД усваја 2002. године Модел споразума о размени информација у пореским стварима којим се постављају одређени стандарди у овој области. Поред транспарентности и размене информација на захтев, предвиђа се да банкарска тајна или непостојање домаћег интереса не могу више бити разлог за одбијање пореске сарадње. Спорост у закључивању билатералних споразума о међународној пореској сарадњи не одговара интересима финансијске и политичке елите, што се сматра главном препреком ефикаснијем сузбијању међународних пореских превара. У том смислу, лидери земаља Г20 постигли су, почетком септембра 2013. године у Санкт Петербургу, договор о заједничком деловању против масовног избегавања плаћања пореза великих мултинационалних компанија. Ова међународна организација позива све државе да се укључе у мултилатералну аутоматску размену финансијских информација проглашавајући је „глобално прихваћеним стандардом“ у међународној пореској сарадњи.<sup>34)</sup> Ради убрзавања овог процеса, међународне институције нуде финансијску и техничку помоћ земљама у развоју како би се лакше укључиле у међународну размену пореских информација.<sup>35)</sup>

2013. године ради даљег повећања пореске транспарентности у Европи и укључивања пореских администрација у светску борбу против избегавања плаћања пореза.

- 33) Miranda Stewart, „Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration“, *World Tax Journal*, June 2012, p. 161.
- 34) Правни оквир обезбеђен је усвајањем 2010. године Протокола уз Конвенцију о узајамној административној помоћи у пореским стварима, између ОЕЦД и Савета Европе. Пикети, у свом делу „Капитал у XXI веку“ (стр. 559.) сматра да овај процес може произвести опипљиве резултате само ако се наметну оштре санкције банкама и посебно земљама у којима влада финансијска нетранспарентност. До сада се преко 50 земаља обавезало да примени Споразум о аутоматској размени финансијских информација од 2017. године.
- 35) Једна од најновијих иницијатива ОЕЦД у координацији са УН јесте *Tax Inspectors Without Borders*, програм помоћи земљама у развоју како би њихове пореске администрације ојачале контролне капацитете у вези са питањима која се тичу међународних пореских ствари.

Међународна размена пореских информација може бити делотворна под условом да порески органи имају приступ релевантним информацијама других државних органа и да су овлашћени да их могу проследити страним пореским администрацијама. Данас постоје четири модела у погледу надлежности ових институција за спречавање пореског криминалитета.<sup>36)</sup> У првом моделу, пореска администрација има одговорност за покретање и спровођење истрага (нпр. у Аустралији, Канади, Немачкој, Грчкој, Швајцарској, Великој Британији и САД). У другом моделу, пореска администрација има одговорност за вођење истрага под управом јавног тужиоца (нпр. у Аустрији, Холандији, Шведској, Шпанији и САД). Према трећем моделу, специјализована пореска служба, под надзором Министра финансија, ван пореске администрације има одговорност за вођење истрага (у Грчкој, Ирској и Турској). У четвртном моделу, полиција или јавни тужилац имају одговорност за вођење пореских истрага (нпр. у Белгији, Данској, Финској, Француској, Јапану, Норвешкој).

#### 4.2. Друге иницијативе у погледу спречавања офшор пореске евазије

Независно од међународних напора у погледу размене пореских информација, САД су 2010. године покренуле сопствену иницијативу усвајањем закона *FATCA (Foreign Account Taxpayer Compliance Act)*. Судаћи по реакцијама земаља чланица ОЕЦД и ЕУ, ова унилатерална америчка акција изазвала је снажан ефекат приморавајући државе да се озбиљније позабаве проблемом офшор пореске евазије.<sup>37)</sup> На основу овог закона, сви финансијски посредници изван САД дужни су да америчкој пореској служби доставе податке о приходима америчких држављана. У супротном, наплатиће им се порез по одбитку од 30% на приходе које стичу на америчкој територији. Оваква мера представља својеврстан преседан у међународном пореском праву на који су неке државе реаговале закључивањем споразума са америчком владом у настојањима да пронађу приступ који би удовољио циљевима *FATCA* без кршења националних закона, као што су питања заштите података.<sup>38)</sup>

36) *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*, 2nd Annual Forum on Tax and Crime, Rome 14-15 June 2012, OECD, 2012, pp. 11-13.

37) Tracy A. Kaye, „Innovations in the War on Tax Evasion“, *BYU L. Rev.* 363, 2014, p. 366, Internet, [http://digitalcommons.law.byu.edu/7lawreview/vol20147iss275\\_10/06/2104](http://digitalcommons.law.byu.edu/7lawreview/vol20147iss275_10/06/2104).

38) У националним правним системима, осим одредби о предвидиво значајном захтеву и поверљивости размењених информација, не постоји минимум правног стандарда који се тиче права пореских обвезника, као услова за билатералну или мултилатералну размену информација.

Други значајан пример међународне сарадње јесте формирање *JITSI* (*Joint International Tax Shelter Information Center*) 2004. године, који формално има девет чланова. Главни циљ је решавање проблема абузивних пореских шема омогућавањем овим државама да се ефикасније изборе са ризицима пословања у пореским оазама, да размењују информације о откривеним шемама и усвојеним стратегијама и да организују заједничке тренинге ради побољшања знања о техникама коришћеним у промовисању прекограничних абузивних пореских шема. Осим тога, у оквиру ЕУ, користи се *EUROFISC* као механизам за побољшање административне сарадње земаља чланица у борби против организоване утаје пореза на додату вредност а посебно тзв. „*carousel fraud*“.<sup>39)</sup>

2013. године Г20 је усвојио извештај ОЕЦД познат као *BEPS*<sup>40)</sup> у коме се предвиђа читав сет правила којима би требало да се реформише међународно опорезивање корпорација, што би осигурало приходе државама и спречило ерозију њихових пореских основица. У фокусу рада на овом пројекту јесте елиминисање двоструког неопорезивања, односно спречавање мултинационалних компанија да користе агресивне форме пореске евазије. Јула 2013. године ОЕЦД је објавио Акциони план за спровођење *BEPS*-а који је прихваћен на састанку лидера Г20 септембра 2013. године. Циљ овог документа је да осигура да профити буду опорезовани тамо где се економске активности обављају и где се ствара вредност. Акционим планом предвиђају се инструменти којима би требало да се, између осталог, олакша боља сарадња између пореских администрација у погледу спречавања ерозије пореске основице путем одбијања камата, спречи злоупотреба пореских споразума, да се отклоне слабости у правилима о трансферним ценама, решавање проблема у вези са дигиталном економијом. Поред тога, планира се да се овим документом повећа транспарентност у односима пореских обвезника и пореских администрација, нарочито кроз подстицање извештавања од стране мултинационалних компанија о оствареним приходима пореских администрација у свим земљама где послују. По својој природи, *BEPS* захтева координиране акције које би се спроводиле у виду националних законских мера.<sup>41)</sup> Исто-

39) Xavier Oberson, „Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, General Report, *Cahier de Droit Fiscal International*, Vol. 98b, IBFD, Amsterdam 2013, p. 28.

40) Ерозија пореске основице и пребацивање прихода односе се на стратегије пореског планирања које омогућавају компанијама да искоришћавају празнине и неусклађености у националним пореским правилима умањујући на тај начин укупне пореске обавезе.

41) Амбициозан и свеобухватан план за реализацију *BEPS*-а значи да ће државе бити у обавези да испитају како њихови домаћи порески закони доприносе ерозији пореских

времено, државе задржавају њихов порески суверенитет и мере могу бити примењене на различите начине, докле год не дођу у конфликт са њиховим преузетим међународним обавезама.<sup>42)</sup> Потребно је нагласити да *BEPS* пројекат представља наставак ранијих напора ОЕЦД за елиминисање штетне пореске конкуренције, а како ће све то изгледати у пракси и какве су промене могуће у међународном пореском режиму, за сада нам није познато.

Један од радикалних предлога за решавање проблема агресивног пореског планирања мултинационалних компанија јесте усвајање *унитарног опорезивања* уместо досадашњег принципа одвојеног опорезивања њихових организационих делова. Иако важећи систем функционише око стотинак година, промениле су се околности у савременим економијама и у међународној јавности се све чешће истичу захтеви за изменом међународно договореног режима опорезивања профита мултинационалних компанија на основу принципа „at arm’s length“. Указује се на проблеме у пракси јер је често тешко проценити да ли пријављене цене одговарају принципу „на дохват руке“ у многим интеркомпанијским трансакцијама, што води злоупотреби трансферних цена. Према унитарном опорезивању, мултинационалне компаније се не би опорезивале на основу правних форми које за њих креирају њихови порески саветници, као што је сада случај, већ према стварној економској суштини, односно колики су профит оствариле и где су га оствариле.<sup>43)</sup> Да ова идеја није нова, указује скорашњи предлог ЕУ о усвајању *CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base)* као јединственог начина опорезивања европских мултинационалних корпорација које послују на европском тржишту. Оне би израчунавале само једну, заједничку консолидовану основицу пореза на доходак коју би затим поделиле између земаља чланица у којим су лоциране њихове филијале, према унапред утврђеној формули за расподелу. Међутим, дуга историја међународног опорезивања наводи на размишљање да таква радикална промена у међународном систему је мање вероватна него продужавање традиционалног процеса маргиналних измена у одређеним земљама одређених

---

основица и премештању профита и да осигурају да међународна и национална пореска правила не допуштају или не охрабрују мултинационалне компаније да смањују укупно плаћене порезе, вештачким пребацивањем профита у јурисдикције са ниским порезима.

42) OECD (2014), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD, p. 3, Internet, [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf), 20/07/2015.

43) Више о томе: Sol Picciotto, „Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations“, *Tax Justice Network*, December 2012, Internet, [www.taxjustice.net/.../Towards\\_Unitary\\_Taxation...](http://www.taxjustice.net/.../Towards_Unitary_Taxation...), 26/12/2014.



проблема на одређене начине.<sup>44)</sup> Без обзира на ову констатацију, не може се порећи чињеница да се свет опорезивања убрзано мења, на другачијим основама, што ће пореским утајивачима знатно отежати остајање ван „глобалне пореске мреже“. У сваком случају, оно што је очигледно то је да се стварањем новог „глобалног пореског поретка“ нарушава финансијска приватност и да се сви порески обвезници сматрају потенцијално несавеснима.

## ЛИТЕРАТУРА

- Адамс, Чарлс: *За добро и зло: утјецај пореза на кретање цивилизације*, Институт за јавне финансије, Загреб, 2006.
- Aberbach, D. Joel, Tom Christensen, „The Challenges of Modernizing Tax Administration: Putting Customers First in Coercive Public Organizations“, *Public Policy and Administration*, 22 (2), 2007, Internet, <http://ppa.sagepub.com/cgi/content/abstract/22/2/155>, 04/11/2009.
- Анђелковић, Милева, „Законита неприхватљива пореска евазија-проблеми дефинисања и спречавања“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, 67/2014.
- Анђелковић, Милева, „Утицај пореског морала на поштовање пореских прописа“, *Правни живот*, Београд, 10/2012.
- Анђелковић, Милева, „Моделирање понашања пореских обвезника у савременој теорији“, у зборнику: *Правни систем и друштвена криза*, Правни факултет Универзитета у Приштини, Косовска Митровица, Прва свеска, 2011.
- Bird, M. Richard, „Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality“, *International Center for Public Policy Working Paper Series*, Paper 4. p. 30, Internet, <http://scholarworks.gsu.edu/icepp/4>.
- Brondolo, John, „Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options“, *IMF Staff Position Note*, Јуле 14, 2009, IMF.
- Gangl, Katharina, Hofman, Eva, Kirchler, Erich, „Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust“, *New Ideas in Psychology*, 37 (2015).
- Gadžo, Stjepan, Klemenčić, Irena, „Time to stop avoiding the tax avoidance issue in Croatia? A proposal based on recent developments in the European Union“, *Financial Theory and Practice*, 38 (3), 2014.
- Димитријевић, Марина, „Одреднице лојалности пореских обвезника“, *Правни живот*, Београд, 11/2014.

---

44) Richard M. Bird, „Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality“, *International Center for Public Policy Working Paper Series*, Paper 4. p. 30, Internet, <http://scholarworks.gsu.edu/icepp/4>, 12/12/2014.

- Eccleston, Richard, „Revolution or Evolution: Sovereignty, the Financial Crisis and the Governance of International Taxation“, *Journal of Applied Law and Policy*, 2011.
- OECD (2014), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD, p. 3, Internet, [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf).
- Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*, 2nd Annual Forum on Tax and Crime, Rome 14-15 June 2012, OECD, 2012.
- Kaye, A. Tracy, „Innovations in the War on Tax Evasion“, *BYU L. Rev.* 363, 2014, Internet, <http://digitalcommons.law.byu.edu/lawreview/vol20147iss275>.
- Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance*, Executive Summary, IMF, April 2015, Internet, [www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/020215a.pdf](http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/020215a.pdf).
- Covel, A. Frank, „Problems and Promise of Smart Cards in Taxation“, *National Tax Journal*, Vol. LXI. No. 4, Part 2, December 2008, Internet, [www.ntanet.org/NTJ/61/4/ntj-v61n04p865-82-problems-promise-smart-cards.pdf](http://www.ntanet.org/NTJ/61/4/ntj-v61n04p865-82-problems-promise-smart-cards.pdf).
- Lederman, Leandra, „Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes“, Report for the EATLP Congress, 2015, p. 7, Internet, [www.eatlp.org/upload/public72015/Section1\\_Lederman.pdf](http://www.eatlp.org/upload/public72015/Section1_Lederman.pdf).
- Lietz, Gerrit, „Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework“, *Working Paper*, Current Draft:12/2013, Munster School of Business and Economics, Institute of Accounting and Taxation.
- Лугарић, Рогич Тереза, Невиа, Чичин-Шаин, „Атернативно рјешавање спорова у порезном праву: утопија или реалност?“, *Зборник ПФЗ*, 64 (3), 2014.
- Luttmer, Erzo F. P., Singhal, Monica, „Tax Morale“, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, No. 4, 2014.
- Oberson, Xavier, „Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, General Report, *Cahier de Droit Fiscal International*, Vol. 98b, IBFD, Amsterdam 2013.
- Owens, Jeffrey, „BEPS: What's in it for Tax Administration?“, *Tax Tribune ISSUE 31*, 2014, p. 16, Internet, [www.taxtribune31.pdf](http://www.taxtribune31.pdf).
- Owens, Jeffrey, „Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed?“, *Bulletin for International Taxation*, September 2012.
- Piccio, Sol, „Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations“, *Tax Justice Network*, December 2012, Internet, [www.taxjustice.net/.../Towards\\_Unitary\\_Taxation...](http://www.taxjustice.net/.../Towards_Unitary_Taxation...)
- Пикети, Тома, „Капитал у XXI веку“, Академска књига, Нови Сад, 2015.
- Stewart, Miranda, „Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration“, *World Tax Journal*, June 2012.

- Seer, Roman, Wilms, Anna Lena, „Surchargers and Penalties in Tax Law“, General Report, EATLP Congress Mailand, 28-30 May 2015, Internet, [www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms\\_General%20report2015.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20report2015.pdf).
- OECD (2011) *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing.
- Trade and Development Report*, Report by the secretariat of the United nations Conference on Trade and Development, United Nations, New York and Geneva, 2014.
- Feld, P. Lars, Frey, S. Bruno, „Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation“, *Law&Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007.
- Freedman, Judith, „Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance“, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, May/June 2014.
- Sandford, Cedric, „*Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*“, FISCAL PUBLICATION, 2000.
- James, Simon, „Behavioural economics and the risks of tax administration“, *eJournal of Tax Research*, Vol. 10, N. 2, October 2012.
- Walsh, Keith, „Understanding Taxpayer Behaviour- New Opportunities for the Tax Administration“, *The Economic and Social Review*, Vol. 43, No. 3, Autumn, 2012.

## Mileva Andjelkovic

### IMPROVING TAX DISCIPLINE IN THE CIRCUMSTANCES OF CONTEMPORARY GLOBAL CRISIS

#### Resume

The basic function of tax authorities is to administer regular collection of taxes, which is altogether a most difficult task considering the problems caused by tax evasion. The complexity of this phenomenon is particularly evident in modern economies which provide a wide range of opportunities for taxpayers' evasive behavior. Due to technological innovation and the liberalization policy, tax evasion exceeds national borders and tax evaders increasingly take over the global financial and economic flows. As tax losses keep piling up in national budgets, in times of global economic crisis states are forced to undertake rigorous measures towards improving the fiscal discipline. On the global scale, the powerful international organizations have exerted their best efforts to counteract offshore tax evasion and aggressive tax planning, which are perceived as a matter of political priority. The creation of adequate anti-evasive policy first implies the need to precisely delineate and define the different modalities of tax non-compliance, both at the national

and international level. In this context, tax authorities may benefit from the results of theoretical and empirical studies on taxpayers' behavior. Without giving up the traditional repressive measures, developed tax administration authorities increasingly focus on preventive measures, which are primarily aimed at meeting the needs and interests of taxpayers (especially the large ones). The preventive dimension underlying the policy of improving fiscal discipline is reinforced by some new instruments and mechanisms, which have not been used thus far (e.g. amending tax legislation, raising taxpayers' awareness, tax amnesty, third parties' tax reports, etc.). A substantial number of states have enacted anti-abusive legislation (both general and specific), adopted their tax risk management strategies, worked on promoting "better" relations between tax authorities with taxpayers, and joined the international exchange of tax information. Yet, creating a positive tax environment is insufficient for combating diverse forms of tax fraud, for which reason states resort to repressive measures. The envisaged fiscal penalties reflect a wide array of taxpayers' illicit conduct. Yet, tax evasion as the most serious and socially detrimental tax crime is not always subject to appropriate public reaction. The paradox is that the most excessive tax evaders are the wealthiest and the most powerful individuals and corporations, which may be the reason why tax authorities are not quite effective in preventing this negative social phenomenon. It is probably for the same reason that many countries "tolerate" gray economy as a kind of buffer preventing wider social dissatisfaction with the current situation in economic and political life. On the global scale, powerful international organizations (such as the G20, the OECD, the EU, the UN) are actively involved in activities aimed at preventing international tax fraud and financial crimes, urging all states to adopt "global tax standards" and enter the processes of international exchange of tax information. The time to come will show whether the ultimate objective of these international efforts has been to prevent tax evasion or to exercise full control over all financial and economic flows.

Key words: tax discipline, tax evasion, tax ethics, anti-evasive policy

---

\* Овај рад је примљен 03. августа 2015. године а прихваћен за штампу на састанку Редакције 16. децембра 2015. године.