



УНИВЕРЗИТЕТ "Св.КИРИЛ И МЕТОДИЈ"
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ - СКОПЈЕ



м-р Катерина Бошевска

Докторска дисертација

ЕКОНОМСКИТЕ ЕФЕКТИ ОД ЛЕГАЛНИТЕ И НЕЛЕГАЛНИТЕ НАЧИНИ ЗА
ИЗБЕГНУВАЊЕ НА ОДАНОЧУВАЊЕТО

Ментор:

проф. д-р Михаил Петковски

Скопје, 2019



SS. CYRIL AND METHODIUS UNIVERSITY
FACULTY OF ECONOMICS - SKOPJE



Katerina Bosevska, M.Sc.

Doctoral dissertation

**ECONOMIC EFFECTS ARISING FROM THE LEGAL AND ILLEGAL AVOIDANCE
OF TAX LIABILITY**

Mentor:

Prof. Mihail Petkovski, Ph.D.

Skopje, 2019

АПСТРАКТ

Избегнувањето на даночната обврска од економски аспект, ненавлегувајќи во правната форма на избегнувањето, има ефект за намалување на даночните приходи. Без разлика во која форма се реализира избегнувањето на даночната обврска таа се заснова на желбата кај даночниот обврзник за намалување на даночното оптоварување. Сепак, различните форми на нејзино реализирање се доживуваат различно од страна на граѓаните и секоја форма си има своја тежина во контекст на нејзината правичност.

Економскиот развој е основниот фактор за секоја економија во светот. За економски развој потребни се услугите на владите и јавната инфраструктура. Недостигот на одредени јавни услуги е контрапродуктивно на напорите за постигнување повисок животен стандард особено во земјите во развој, а истовремено го забавува економскиот раст. Многу влади во светот не успеале да овозможат соодветни јавни услуги како резултат на повеќе причини. Најважните се недостигот на даночни приходи. Сивата економија, даночната евазија, избегнувањето на даночната обврска во генерална смисла води кон намалување на даночните приходи.

Овој докторскиот труд ги разработува прашањата за избегнувањето на даночната обврска на законски начин и даночната евазија како незаконска форма на избегнување на даночната обврска преку детален осврт кон прифаќањето и разбирањето на избегнувањето на даночната обврска на законски начин и даночната евазија како незаконска форма на избегнување на даночната обврска посветувајќи се кон нивно дефинирање, објаснување, идентификување на факторите кои влијаат за нивно појавување. Трудот се обидува да направи поврзување на степенот на познавање на даноците и даночната проблематика од страна на даночниот обврзник, особено даночниот систем, со степенот на усогласеност на даночниот обврзник со даночната обврска и неговата мотивација да плаќа даноци кон државата. Во втората глава од овој труд се разработуваат конкретни актуелни даночни шеми на мултинационални компании преку кои тие успеваат да ја минимизираат својата даночна обврска.

Посебен осврт во рамките на последната глава од овој труд е кон прашањето за состојбите во нашата земја во однос на истражуваната проблематика. Пристапот во контекст на Македонија се базира на истражување за појавата на овие практики, причините и факторите кои доведуваат до нивно појавување преку поставување хипотези за потребите на

истражувањето. Поставените хипотези се разработуваат со помош на директни и индиректни извори на податоци и информации, како и преку истражување во форма на прашалник поставен на активни даночни обврзници во нашата и соседните земји. Врз основа на истражувањето, трудот дава препорака за конкретни активности и дејствија во насока на подобрување на состојбите.

Особена придобивка од истражувањата на овој труд со сознанијата до кои се дојде дека поставените концепти за разбирањето на избегнувањето на даночната обврска на законски начин и даночната евазија како незаконска форма на избегнување на даночната обврска се чини дека не се определни исклучиво само на економските аспекти туку, исто така, не помалку значајни фактори во овој контекст се и моралните аспекти. Независно од фактот што тие процеси водат кон слични ефекти на даночните приходи, даночните обврзници ги разликуваат и ги евалуираат на различен начин. Понатаму, ваквото различно разбирање и евалуирање на овие процеси зависи и од: личната засегнатост, искуството, професијата и знаењето на даночните обврзници.

Сивата економија е несомнено поврзана со избегнувањето на даночната обврска на законски начин и даночната евазија како незаконска форма на избегнување на даночната обврска и како појава и практика е присутна и во нашата земја и таа директно влијае врз хоризонталната и вертикалната нееднаквост како и врз ефикасноста на даночниот систем во собирање доволно даночни приходи за непречено спроведување на јавните услуги, а со тоа и постигнување основни предуслови за економски раст и развој на националната економија.

Резултатите од трудот се корисни за подобрување на разбирањето на процесите за избегнување на даночната обврска на законски или незаконски начин, запознавање со најчестите тековни практики за избегнување на даночната обврска, кои се причините кои ги мотивираат ваквите постапки на даночните обврзници и како да се влијае кон нивно намалување или нивно канализирање во законски рамки.

Клучни зборови: избегнување даночна обврска, даночна евазија, даночен систем, јавни услуги, даночни приходи, даночно планирање на мултинационални компании, економски развој, даночна политика.

Abstract

Avoidance of tax liability from an economic point of view, without entering into the legal form of avoidance, has the effect of reducing tax revenues. Regardless of the form in which the avoidance of tax liability is realized, it is based on the taxpayer's desire to reduce the tax burden. However, the various forms of its realization are perceived differently by the citizens and each form has its own weight in the context of its fairness.

Economic development is the main factor for any economy in the world. Economic development requires sound government services and public infrastructure. The lack of certain public services is counterproductive to the efforts for achieving a higher standard of living, particularly in developing countries, while slowing down economic growth. Many governments around the world have failed to provide adequate public services as a result of many different reasons. The most important are the lack of tax revenues.

The gray economy, tax evasion and avoidance of tax liability in general terms lead to a reduction in tax revenues.

The doctoral thesis elaborates the questions of tax liability in a legal manner and tax evasion as an illegal form of avoidance of tax liability with detailed overview of perception and understanding of avoidance of tax liability focusing on definition, explanation, identify the factors that affect their occurrence. The thesis tries to link the degree of understanding of taxes and tax-related issues of the taxpayers, especially the tax system in correlation with the degree of compliance of the taxpayer with the tax liability and its motivation to pay taxes. In the second chapter of this theses are presented current tax patterns of multinational companies through which they manage to minimize tax liability.

A special overview within the last chapter of the theses is given to the question about the situation in our country regarding the elaborated topic. The approach in context of Macedonia is based on research on the occurrence of these practices, reasons and factors that lead to their occurrence by setting hypotheses for the needs of this research.

The established hypotheses are elaborated with based on direct and indirect sources of data and information, as well as based on survey in the form of a questionnaire intended for active taxpayers

in the Republic of Macedonia and neighbouring countries. The conclusions reached were that the established concepts for understanding the avoidance of tax liability in legal terms and the tax evasion as an illegal form of avoidance of tax liability appear not to be determined exclusively by economic aspects but also no less significant factors in these contexts are the moral aspects. Regardless of the fact that these processes lead to similar effects of tax revenues, taxpayers distinguish them and evaluate them in a different manner. Furthermore, this different understanding and evaluation of these processes also depends on the personal interest, experience, profession and understanding of the taxpayers.

The gray economy is without doubt linked with avoidance of tax liability in a legal manner and tax evasion as an illegal form of avoidance of tax liability and as a phenomenon and as a practice is also present in our country and it directly affects horizontal and vertical equality as well as the efficiency of the tax system in collecting sufficient tax revenues for the smooth implementation of public services and thus achieving basic preconditions for economic growth and development of the national economy.

The results of the thesis are useful for improving the understanding of tax avoidance processes both in legal and illegal manner, familiarization with the most common current practices for avoiding tax liability, the reasons that motivate such behaviour of taxpayers, and also how to influence their reduction or their channelling within the legal framework.

Key words: avoidance of tax liability, tax evasion, tax system, public services, tax revenues, tax planning of multinational companies, economic development, tax policy

СОДРЖИНА

Актуелност на проблематиката на истражувањето.....	7
Предмет и цел на истражувањето	9
План за презентирање на истражувањето.....	10
Методологија на истражувањето и краток опис на применетите методи	14
ГЛАВА ПРВА – ДЕФИНИРАЊЕ НА ЛЕГАЛНИТЕ И НЕЛЕГАЛНИТЕ НАЧИНИ ЗА ИЗБЕГНУВАЊЕ НА ОДАНОЧУВАЊЕТО	17
1.1 Дефинирање на концептите за избегнување на оданочувањето на легален и нелегален начин	18
1.1.1 Избегнување на даночната обврска (tax avoidance).....	21
1.1.2. Даночна евазија (tax evasion).....	25
1.2 Разлики меѓу концептите за избегнување на оданочувањето.....	29
1.3 Компоненти на концептите за избегнување на оданочувањето: избегнувањето на даночната обврска и даночната евазија.....	33
ГЛАВА ВТОРА – МОТИВИРАНост И МЕХАНИЗМИ ЗА ИЗБЕГНУВАЊЕ НА ОДАНОЧУВАЊЕТО.....	37
2.1 Избегнувањето на оданочувањето на легален или нелегален начин во националните економии.....	38
2.1.1 Фактори кои влијаат врз настанување на избегнувањето на оданочувањето на легален или нелегален начин во националната економија	42
2.1.2 Начини за избегнување на оданочувањето во рамките на националните економии.....	47
2.2. Избегнувањето на оданочувањето низ меѓународните канали.....	51
2.3. Стратегии за даночно планирање на мултинационалните компаниии.....	54
2.3.1 Пренесување на профитот (profit shifting)	58
2.3.2 Трансферни цени (transfer pricing)	69
2.3.3 Корпоративен долг во однос на капиталот (тенка капитализација)	77
2.3.4 Плаќање на интелектуална сопственост (франшизи и лиценци).....	87

2.3.5. Методот на ограничено оданочување и хибридни претпријатија (check-the-box & hybrid entities).....	94
2.3.6. Примери на стратегии за избегнување на даночната обврска на одредени мултинационални компании	99
2.4 Даночните прибежишта и “offshore” финансиските центри, нивната улога и значење во процесот на избегнување на оданочувањето на легален и нелегален начин	119
ГЛАВА ТРЕТА – ЕКОНОМСКИТЕ ЕФЕКТИ ОД ИЗБЕГНУВАЊЕТО НА ОДАНОЧУВАЊЕТО НА ЛЕГАЛЕН И НЕЛЕГАЛЕН НАЧИН	
126	
3.1. Влијанието кое го има избегнувањето на оданочувањето на легален и нелегален начин врз функционалноста на националните економии.....	127
3.1.1 Канали на изгубени приходи.....	129
3.1.2 Улогата на сивата економија	132
3.1.3 Tax gap (даночен јаз).....	144
3.1.4 Трошоци од избегнувањето на оданочувањето на легален и нелегален начин.....	149
ГЛАВА ЧЕТВРТА – ПОЈАВА И ОДРЖУВАЊЕ НА ПРОЦЕСИТЕ ЗА ИЗБЕГНУВАЊЕ НА ОДАНОЧУВАЊЕТО НА ЛЕГАЛЕН И НЕЛЕГАЛЕН НАЧИН ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА.....	
165	
4.1 Фактори кои влијаат врз појавата и одржувањето на процесите за избегнување на оданочувањето во РМ	166
4.2 Хипотези за влијанието на однесувањето на даночните обврзници во Република Македонија врз процесите за избегнување на оданочувањето	168
4.3. Истражување на даночниот систем и законската регулатива во РМ.....	169
4.3.1. Предмет на истражувањето	169
4.3.2. Цели на истражувањето	170
4.3.3. Методи и извори на истражувањето	170
4.3.4. Резултати и анализа на истражувањето	172
4.4 Процеси за избегнување на оданочувањето во Република Македонија	180
4.4.1. Даночен систем во Република Македонија.....	180
4.4.2. Начини за избегнување на оданочувањето во Република Македонија.....	183
4.4.3. Модели за избегнување на даночната обврска	185
4.4.4. Анализа на добиените заклучоци со препораки за корективни мерки	208
ЗАКЛУЧОК	216
КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА.....	222

Вовед

Актуелност на проблематиката на истражувањето

Оданочувањето несомнено претставува процес на демократското општество кој носи најголем предизвик и контроверзии во неговото спроведување. Дури и во услови на најсофистицирана примена на концептите за оданочување и имплементација на најкомплексни методи за поставување најсоодветно оданочување, даночните обврзници многу малку или воопшто не се свесни за комплексноста на ова прашање и неговото значење во контекст на одржувањето и развојот на една економија, па тие упорно стојат на ставот дека треба да плаќаат помалку даноци.

Водени од таа мотивација, даночните обврзници навлегуваат во процес на даночно планирање кое е сосема легитимно. Така на пример, сосема е легитимно даночните обврзници да ги организираат своите дејствија на начин на кој ќе се пренесува приходот од една во друга година или ќе се преземаат даночни намалувања со кои директно ќе им се намалува данокот. Меѓутоа, не е легитимно ваквото даночно намалување да се спроведува на нелегален начин. Доброто даночно планирање како легална постапка вклучува избегнување на даночната обврска (tax avoidance) или намалување на инцидентното оданочување. Од тука, избегнувањето на даночната обврска е легално прифатливо дејство.

Меѓутоа, од друга страна, нелегитимното даночно планирање претставува директен напад на легалната рамка за оданочување. Ваквото планирање, многу често, во себе вклучува одредени даночни активности кои можат да се класифицираат под категоријата на даночна евазија (tax evasion) и на тој начин одредено претпријатие да се постави во ризична ситуација. Уште повеќе, нелегитимното даночно планирање значително го потценува значењето на даночното планирање кое нималку не е во прилог на даночните советници и нивната професија затоа што како резултат на ова некои претпријатија ја имаат целосно изгубено довербата во даночното планирање.

Поради ваквата погрешна примена на даночното планирање очигледно е дека, за жал, се уште не е доволно јасна разликата меѓу законското даночно избегнување и незаконската даночна евазија.

Избегнувањето на даночната обврска претставува преземање на сè што е можно во рамките на законот со цел да се намали даночното оптоварување за даночниот обврзник. Во овој процес, даночните обврзници ги преземаат сите можни чекори и мерки за минимизирање на своето даночно оптоварување.

Даночната евазија пак претставува криминал. Таа во себе вклучува неправилно пријавување приходи или повикување несоодветни даночни ослободувања / намалувања. Даночната евазија претставува директен удар на даночниот систем во државата. Овој процес предизвикува значителни загуби на приходи во националната економија кои можат да се искористат за финансирање одредени подобрувања во секторите како: образование, здравство и други владини програми. Даночната евазија дозволува на одредени претпријатија кои ја применуваат да се стекнат со некомпетитивна предност на пазарот или пак одредени индивидуални лица да не ја платат својата редовна даночна обврска. Економските влијанија на даночната евазија и избегнувањето на даночната обврска се многу значајни за една национална економија затоа што имаат влијание и на обемот и на природата на финансирањето на националната економија, односно нејзиниот буџет.

Одржливиот развој на една национална економија, особено таа која е во подем, бара да се пристапи кон фискалната независност на посебен начин затоа што според анализите и проценките годишните загуби на средства во националните буџети на овие економии предизвикани поради даночната евазија и избегнувањето на даночните обврски на законски начин се многу поголеми од приливите на даночни средства собрани со редовна наплата на даночните обврски. Тргувајќи од овој податок, очигледно е значењето на даночната евазија и избегнувањето на даночната обврска за развојот на една економија. Во овој докторски труд се прават обиди поблиску и правилно да се доближи прашањето за влијанието на даночната евазија и избегнувањето на даночните обврски врз националната економија.

Во овој докторски труд се дава придонес кон анализата на прашањето за избегнувањето на даночната обврска на законски и незаконски начин, формите на нејзино појавување, кое е значењето на избегнувањето на даночната обврска за националните економии, особено како избегнувањето на даночната обврска влијае врз ултимативните процеси за економски развој на државата и нејзиното финансирање идентификувајќи ги главните постапки за одливи на даночни средства по основ на даночна евазија и избегнување на даночната обврска.

Предмет и цел на истражувањето

Повеќето даночни обврзници имаат за цел да плаќаат помалку даноци, а сепак да ги уживаат сите бенефиции и предности на економијата во која функционираат. Применувајќи ја тезата: плати помалку данок – уживај подеднакво од општествените добра, даночните обврзници поставуваат и имплементираат начела на однесување според кои се трудат да платат најмалку данок во рамки на законот и тоа е сосема во ред. Проблемот настанува кога како резултат на недоволно разбирање на основните елементи на даночниот систем, неправилно толкување на даночниот систем или пак нивна комбинација, процесот ескалира во избегнување на даночната обврска или даночната евазија. Од друга страна, даночниот обврзник не ја разбира сериозноста на проблемот доколку се премине кон даночна евазија како и неговата сложеност и комплексност. Многу често, овој проблем се разбира само површно и не му се придава значење.

Предмет на истражувањето во овој труд е правилно да ги дефинираме концептите за избегнување на оданочувањето на легален и нелегален начин, разработка на компонентите на наведените концепти, начинот и методите според кои тие концепти се применуваат и детектираат.

Главниот фокус на истражувањето се состојбите во нашата земја, даночниот систем и неговата регулатива, детално утврдување на применетите практики за избегнување на оданочувањето на законски и незаконски начин кои се подетално објаснети во овој труд.

Основните цели на овој труд се:

- преку правилно разбирање на концептите за избегнување на оданочувањето на легален и нелегален начин и нивните компоненти, точно да се идентификува кога еден процес има карактеристики на избегнување на даночната обврска или даночната евазија,
- да се определат конкретните фактори кои имаат влијание на појавата и одржувањето на процесите за избегнување на оданочувањето преку анализа на однесувањето на даночните обврзници и нивната мотивација да се ориентираат кон ваквите процеси, гледано од макро/економски аспект, психолошки аспект и социјален аспект – социјални норми на однесување,
- да се утврди економското значење на даночната евазија и избегнувањето на даночната обврска за една национална економија и да се докаже дека од економски аспект и двата процеси се многу слични затоа што имаат подеднакво значење за националната економија од аспект на трошоците кои ги создаваат со нивното појавување,
- да се утврди степенот на познавање на даночниот систем и законската регулатива која го регулира даночниот систем во нашата земја, свесноста на испитаниците за неговата структура и нивната припадност кон даночниот систем како и степенот на познавање и препознавање за концептите и практиките за законско и незаконско избегнување на даночната обврска во нашата земја.

План за презентирање на истражувањето

Трудот има воведен и заклучен дел. Материјалот во трудот е презентираан во четири глави.

Првата глава, со наслов: „ Дефинирање на легалните и нелегалните начини за избегнување на оданочувањето" ни дава осврт кон дефинирање на концептите за избегнување на даночната обврска како законска форма и даночната евазија како незаконска форма за избегнување на даночната обврска. Прашањето за избегнувањето на даночната обврска се обработува преку појаснување на начините на кои може тоа да се спроведе. Посебен осврт се дава на утврдувањето на разликите меѓу овие два процеса од кои едниот покрива низа

легални методи за избегнување на даночната обврска, како на пример: преземање економски активности кои се предмет на оданочување или пак користењето на предноста на законските права кои дозволуваат даночни намалувања, а другиот процес покрива низа нелегални мерки кои се преземаат за да се намалат даночните обврски, како на пример: намерно неправилно даночно известување. Во рамките на трудот особено се адресира прашањето за основните компоненти на овие два процеса поради значењето на тоа прашање како основа за спроведување борба против нивното појавување. Применет е овој пристап затоа што една национална економија не може да смета единствено на моралната позиција на даночните обврзници во постигнување функционален даночен систем, а без притоа да направи анализа на севкупното значење на овие процеси за даночните системи. Трудот упатува на тоа дека е потребно подлабоко да се анализира значењето на: стратегиите кои ги преземаат даночните обврзници за намалување на даночната изложеност почнувајќи од трансферните цени па сè до создавање посебни претпријатија во држави каде има помала даночна изложеност, неправилното даночно известување, одбивањето плаќање на даночната обврска, лобирањето кај властите за намалување на даночната обврска или создавањето ефикасни инциденти во даночните системи, лобирањето на мултинационалните компании во државите каде ги водат бизнисите за остварување преферирана даночна изложеност. Во овој дел од трудот се прави разграничување меѓу компонентите на двата процеси за избегнување на оданочувањето. Од друга страна, се дава објаснување дека на даночната евазија се гледа како неморален чин и незаконска активност, нешто кое не е правилно, нечесно, исполнето со намера за пореметување или погрешно прикажување факти и бројки ќе се цел да се избегне плаќањето или да се намали износот на данокот кој по редовен пат би се платил.

Втората глава насловена е како „Мотивираност и механизми за избегнување на оданочувањето“ и се осврнува кон разработка на три теми:

1. Избегнувањето на оданочувањето на легален или нелегален начин во националните економии;
2. Избегнување на оданочувањето низ меѓународните канали;
3. Даночните прибежишта и “offshore” финансиските центри, нивната улога и значење во процесот на избегнување на оданочувањето на легален и нелегален начин.

Секоја тема е разработена низ еден или повеќе поднаслови.

Првата тема од оваа глава е разработена преку објаснување на два поднаслови. Првиот од нив е за факторите кои влијаат врз настанување на избегнувањето на оданочувањето во националната економија преку посебна разработка на секој овде идентификуван фактор: а) Политичкиот и социјалниот статус на даночните обврзници, б) Даночната легислатива, даночен систем и (не)ефикасност на даночната администрација и в) Психолошки фактори, со цел да даде одговор на прашањето зошто некои даночни обврзници редовно плаќаат даноци додека пак некои од нив се обидуваат на најразлични начини да ја избегнат даночната обврска иако државата подеднакво овозможува повратна услуга до сите нив.

Вториот поднаслов за првата тема од втората глава е за начините за избегнување на оданочувањето во рамките на националните економии и постапките преземени за избегнување на оданочувањето низ меѓународните канали и подетално објаснува пет конкретни начини преку кои даночните обврзници ја избегнуваат даночната обврска.

Втората тема од оваа глава е разработена преку објаснување на еден поднаслов кој дава детален осврт на стратегиите за даночно планирање на мултинационалните компании. Во овој дел од трудот детално се објаснети најчесто применуваните стратегии на мултинационалните компании, како на пример: Пренесување на профитот (profit shifting); Трансферни цени (transfer pricing); Корпоративен долг во однос на капиталот (тенка капитализација); Плаќање интелектуална сопственост; Метод на ограничено оданочување и хибридни претпријатија (check the-box & hybrid entities), за во следниот наслов да се даде пример за користење на овие стратегии за избегнување на даночната обврска конкретно од страна на мултинационалните компании: Apple, Amazon, и Starbucks и се објаснува нивната шема за избегнување на даночната обврска како и остварување минимално ниво на оданочување.

Последната тема од оваа глава зборува за избегнувањето на даночната обврска на големите мултинационални корпорации преку користење на даночните прибежишта како една вообичаена практика, па дури може да се каже и составен дел на современото работење на едно претпријатие.

Третата глава, со наслов: „ Економските ефекти од избегнувањето на оданочувањето на легален и нелегален начин" ги разработува прашањата поврзани со економските последици од процесите за избегнување на даночната обврска и даночната евазија. Се анализираат прашањата поврзани со степенот на влијание на законското избегнување на даночната обврска и незаконската даночна евазија врз функционалноста на националната економија со посебен осврт кон прашањата, како на пример: 1) Каналите за изгубените приходи по основ на даночна евазија или избегнување на даночната обврска; 2) Улогата на сивата економија на економските последици врз даночното избегнување или влијанијата кои таа ги има врз мотивацијата за законско избегнување на даночната обврска и незаконска даночна евазија; 3) Улогата на даночниот јаз како еден начин преку кој се манифестираат економските последици од избегнувањето на даночната обврска или даночната евазија, согледување преку кое се обезбедува значајна и вредна насока за реформи на даночната администрација и даночниот систем во националните економии со цел во иднина да се намали даночниот јаз и 4) Трошоци од избегнување на даночната обврска и даночната евазија. Во оваа глава се оценува и обработува влијанието на избегнувањето на даночната обврска и даночната евазија врз економскиот развој на националните економии.

Во четвртата глава насловена како: „ Појава и одржување на процесите за избегнување на оданочувањето на легален и нелегален начин во Македонија" направена е анализа на прашањето за избегнување на даночната обврска и даночната евазија во Македонија, со посебен осврт на проблемите кои ги има земјата со овие прашања, преку една поширока анализа за тоа како овие активности влијаат врз севкупните напори за постигнување одржлив развој и неговото финансирање. Оваа глава почнува со темата преку која се прави објаснување на факторите кои влијаат врз појавата и одржувањето на процесите за избегнување на оданочувањето во РМ, со посебен фокус кон што е тоа кое мотивира, кое инспирира однесување на даночните обврзници во насока на избегнување на даночната обврска во контекст на нашата економија. Во следната тема од оваа глава се поставуваат хипотези за влијанието на однесувањето на даночните обврзници во Македонија врз процесите за избегнување на оданочувањето како основа да се направи длабинска анализа на процесите за избегнување на оданочувањето во Македонија, влијанието кое го имаат однесувањето на даночните обврзници како и начинот на кој дефинираните фактори придонесуваат до појавата на едни вакви процеси во нашата економија. Поставените

хипотези преку метод на истражување, прашалник, со кој се таргетираше критичната маса на испитаници се развијала низ едно истражување на даночниот систем и законската регулатива во нашата земја. Истражувањето е посебно објаснето и презентираано во третата тема од оваа глава, насловена како: „Истражување на даночниот систем и законската регулатива во Македонија“ каде се презентираат повеќе детали за главниот фокус на истражувањето, целите на истражувањето, методите на истражување и добиените резултати.

Следната тема од четвртата глава ги објаснува попрецизно процесите за избегнување на оданочувањето во нашата земја, започнува со претставување на нашиот даночен систем како формално/правна рамка и дава посебен осврт кон начините за избегнување на оданочувањето и презентира конкретни модели за избегнување на оданочувањето во Македонија на законски или незаконски начин врз основа на применетата практика.

Главата како своја последна тема ја има анализата на добиените заклучоци со препораки за корективни мерки или активности кои би требало да најдат своја примена тековно, на краток, среден и долг рок, на ниво на систем и уредување како и некои поконкретни мерки и препораки на ниво на легислатива и практика.

Методологија на истражувањето и краток опис на применетите методи

Докторската дисертација користи јасен, разбирлив стил на изразување, со логично и конзистентно упатување на добиените заклучоци од извршените анализи и истражување. Предметот на истражување се разработува со помош на директни и индиректни извори на податоци и информации.

Докторската дисертација се заснова врз основните научно-истражувачки методи, додека пак, во последната глава пристапот кон истражувањето за потребите на оваа дисертација е индуктивен, започнува со поставување хипотези кои претставуваат основа за извлекување општи теории и заклучоци изведени од истражувањето. Причината за индуктивниот

пристап е што тој се осврнува кон суштината на областите каде е насочено истражувањето и е соодветно за мали примероци истражување кои продуцираат квалитативни податоци.

Еден применет метод на истражување е **квалитативното истражување**. Овој истражувачки метод е соодветен за мал примерок истражување (каков што имаме во нашиот случај). Неговата предност е што овозможува целосна анализа на истражуваниот предмет без при тоа да ги ограничи обемот на истражувањето и суштината на одговорите на учесниците. Оправданоста за користење квалитативна анализа во процесот на истражување е во намерата за истражување на вредностите и однесувањата на поединците во однос на истражуваната проблематика и преку тие сознанија да се извлече генералниот контекст, едно подлабоко разбирање на потребите како и перспективите на засегнатите страни. На тој начин, се добива претстава за личната претстава и разбирање на испитаниците за и околу конкретните теми и прашања, како и значењето кои тие го имаат за нив, а со цел да се добијат одговори на поставените хипотези на истражувањето и следствено да се дадат насоки за подобрување на веќе поставената практика во истражуваната проблематика, како и да се предложи нова политика на делување. Овој метод на истражување се аплицира во втората глава при разработката на тезата за стратегиите за даночно планирање на мултинационалните компании, како и во последната четврта глава од докторскиот труд каде се разработува истражувањето.

Со аплицирање на **аналитичко – синтетичкиот метод**, преку дескриптивна и каузална (причинско-последична) анализа и формално-логична синтеза применет е систематизиран пристап за синтеза на добиените резултати во рамка која води до целниот резултат. Врз основа на добиените резултати од овој аналитичко – синтетички метод се аплицираше воопштување или создавање општи заклучоци врз основа на поединечни случаи или генерализација на добиените резултати. Овој метод на истражување се применува особено во првата и третата глава од трудот.

За да се обработат податоците добиени од истражувањето, во последната глава се искористи **методот на компарација** преку кој се направи споредување на добиените резултати од спроведеното истражување во нашата земја со добиените резултати од истото истражување во одбраните компаративни земји од регионот. Додека пак, низ претходните глави, во главно, преовладуваше примената на историска компарација за образложување на тезите.

Во истражувањето се користи **методот на индукција и дедукција** преку кој се спроведува тестирање на теоретските претпоставки со примена на стратегија на истражување која е специфично дизајнирана за целта на тоа тестирање.

Со помош на **методот на докажување и дескриптивна анализа** се потврдени поставените хипотези на истражувањето во последната глава.

За потребите на ова истражување аплицирани се следниве методи на собирање податоци: интервју преку прашалник, набљудувања, дискусии и анализа на документи (записи, историски документи и сл.). Таргетирани испитаници се физички и правни лица, активни даночни обврзници, во различни возрастни граници за физичките лица и различни временски периоди за постоење за правните лица. Испитаниците одговараат на прашања кои потоа се обработуваат дескриптивно. Прашањата поставени во прашалникот се јасни и лесно разбирливи. Изборот на примерокот на кој се спроведува истражувањето е направен врз основа на знаењето на испитаниците за истражуваната проблематика, доволно и соодветно искуство со предметот на истражување за да можат да дадат свои лични ставови и размислувања.

**ГЛАВА ПРВА – ДЕФИНИРАЊЕ НА ЛЕГАЛНИТЕ И НЕЛЕГАЛНИТЕ
НАЧИНИ ЗА ИЗБЕГНУВАЊЕ НА ОДАНОЧУВАЊЕТО**

Дефинирање на концептите за избегнување на оданочувањето на легален и нелегален начин:

Избегнување на даночната обврска (tax avoidance);
Даночна евазија (tax evasion).

Разлики меѓу концептите за избегнување на оданочувањето

Компоненти на концептите за избегнување на оданочувањето: избегнувањето на даночната обврска и даночната евазија

1.1 Дефинирање на концептите за избегнување на оданочувањето на легален и нелегален начин

Основната теоретска рамка за даночното затајување е изведена од страна на Алингхем и Сандмо (Allingham and Sandmo) (1972) според моделот за криминал на Бејкер. Според овој пристап на даночното затајување се гледа како на игра на среќа и секогаш е присутен одреден степен на ризик. Ризикот во даночното затајување не е надвор од контролата на даночниот обврзник. Всушност, софистицираните видови даночно планирање многу успешно ја замаглуваат линијата помеѓу законитоста и криминалот па колку што е поуспешно даночното планирање толку поуспешно се намалува веројатноста дека трансакцијата ќе се испитува.

Овој концепт не се обидува јасно да го разграничи избегнувањето данок од затајувањето данок. Разликата според овој концепт се нагласува преку трошоците за даночниот обврзник. Кога шемата за заштеда на даноци е незаконска, независно дали во крајна линија ќе биде достапен повластен даночен третман, таквата шема природно се смета за затајување според оваа класификација.

Искористувањето на даночните поттикнувања (на пр. продавање и повторно купување на истото средство како реакција на привремено намалена стапка на капитална добивка) не вклучува неизвесност за крајниот даночен третман на предметот за даночење, па според тоа се смета за избегнување.¹ Многу видови на даночното планирање во вистинскиот живот најверојатно ќе содржат елементи и од двете.

Концептот на избегнување има низа импликации во границите на рамката која тукушто ја разгледаваме.

Прво, даночните обврзници имаат низа опции: не постои еден единствен начин на избегнување данок.

Второ, веројатноста за откривање е помала отколку за директното даночно затајување, и може и понатаму да се намали ако даночниот обврзник избере да инвестира во својата

¹ Постои одредена двосмисленост во оваа дефиниција. Фактичкиот износ на даночните заштеди може да биде ризичен при избегнувањето данок ако активноста во основата е ризична. На пример, еден даночен обврзник кој ќе избере да реализира капитална добивка не ја знае точната големина на даночните заштеди бидејќи тие зависат од идна проценка. Избегнувањето данок преку одложување на даноците вклучува неизвесност во врска со даноците во иднина, но ризикот не е под контрола на даночната агенција.

заштита со: ангажирање советник, плаќање за правно мислење или соодветно структурирање на трансакцијата.

Трето, секоја од овие екстра опции има различни трошоци поврзани со неа коишто не се присутни во наједноставниот вид на даночно затајување. Веќе споменавме еден од овие трошоци: даночните обврзници можат да инвестираат во намалувањето на веројатноста за откривање. Освен тоа, може да има и неопходни фиксни трошоци со цел дури и да се направи обид за избегнување данок: ангажирањето на професионалец може да не е опциски туку попрво неопходен услов за одреден тип избегнување данок и исто така, може да биде и трошокот за поседување сметка во даночни прибежишта, странска подружница или хуманитарна фондација на иден даночен обврзник.

Спроведувањето стратегија за избегнување данок може да бара измени на вистинските економски одлуки или подложување на дополнителни ограничувања (на пример, даночното засолниште може да е неликвидно). Од друга страна, борбата со избегнувањето данок е потешка за даночните власти. Бидејќи даночните обврзници ја заматуваат линијата помеѓу законското и незаконското за да се востанови дека однесувањето во прашање всушност е незаконско и потребно е да се потрошат ресурси. Контролата на еден единствен даночен обврзник може повеќе да не е доволна: трансакциите можат да имаат повеќе учесници. Како резултат може да се покрене судска битка. Даночните инспектори треба да поседуваат големо знаење за да се справат со даночното планирање. Следствено, нивните квалификации и надоместоци треба да се зголемуваат со софистицираноста на тие кои применуваат стратегии за избегнување данок.

Главната поента е да се сфати дека избегнувањето данок создава дополнителни трошоци бидејќи трошоците влијаат врз тоа колку е штетна активноста од општествена гледна точка и според тоа колку треба да се обесхрабрува. Достапноста на едноставно даночно затајување е природен факт – човек може секогаш да мами – но избегнувањето данок не е. Избегнувањето данок е функција на нејасностите во даночниот систем. Нејасноста може секогаш да се избегне во вистинскиот живот. Сепак, какви и колку можности за избегнување данок постојат зависи од структурата на даночниот систем. Да го разгледаме наједноставниот данок: еднаков данок по глава, да речеме дека секој треба да плати данок од 10,000 единици. Се уште има простор за даночно затајување:

даночните власти треба да го најдат даночниот обврзник за да го натераат да плати, а постојат места во секоја држава каде ниедни власти не би се осмелиле да појдат. Сè што треба човек да направи е да се потруди тешко да го најдат, секако, ако има желба да мами.

Секој обид да се комплицира системот ќе внесе дополнителни можности за избегнување данок. На пример, ако се ограничи данокот само на возрасни лица, ќе треба да се определи кои се возрасни. Иако, да се фалсификува извод од матичната книга на родените е незаконски, тоа не е невозможно. Ако го ограничиме данокот на вработените возрасни, ќе треба да определиме соодветна дефиниција за вработените и соодветно да ја следиме состојбата. Секој обид да се направи даночната обврска различна за различните лица ќе воведо поттикнувања да се реагира. Во различни моменти во историјата имало обиди да се наложат даноци на бројот на прозорци, на бради и слуги. Не е ни чудо што тие создале предвидливи даночни анегдоти. Во 19 век, Соединетите држави имале даноци засновани на професијата: природно, поради тоа на луѓето им се исплатело погрешно да си ја претставуваат професијата. Секој современ даночен систем ќе создаде вакви видови поттикнувања, но некој ќе создаде повеќе од другите. Што го определува степенот на таквата двосмисленост?

Stiglitz (1985) истакнува три принципи на избегнувањето данок: одложување на даноците, арбитража на поединци подложени на различни маргинални даночни стапки и манипулација на различни видови приходи што се оданочуваат до различни степени. Од оваа класификација е јасно дека клучниот фактор што влијае врз можностите за избегнување данок е бројот на опции поврзани со различните даночни третмани.² Што е опцијата тешко е да се дефинира зборувајќи апстрактно, можеби делумно објаснувајќи зошто мерењето и разбирањето на вкупните трошоци на комплексноста изгледа толку тешко. Досега има само ограничен број обиди да се формализира ова прашање со емпириска работа.

Triest (1992) ја призна важноста на прегледот по ставки и ги анализираше реакциите на работната сила. Korczuk (2005) ја мери комплексноста како дел од приходот пријавен во даночната пријава што не е подложен на оданочување и обезбедува едноставен

² Земете предвид дека одложувањето на данокот исто така спаѓа овде. На пример, даноците засновани на реализација ги третираат инвестициските стратегии со различна фреквенција на тргување посебно.

теоретски модел оправдувајќи ја оваа мерка како соодветно резиме од можности за пренесување на приходот подалеку од оданочлива форма. Постои обемна литература на бихејвиорални одговори на избрани даночни одредби (Slemrod и Yitzhaki 2002 даваат неодамнешно истражување).

Овде треба да се забележи дека комплексноста не треба да се зголемува со нови правила. Напротив, ако новите законски одредби имаат за цел да го појаснат постоечкиот закон или да забранат одредени дупки откриени од даночните обврзници, тие можат да резултираат со генерално намалување на можностите за избегнување данок. Може да се тврди, според тоа, дека таквите проширувања на даночниот закон, ако се успешни, всушност ќе ја намалат комплексноста дури иако претставуваат дополнувања на даночниот закон. Прашањето е дали новото правило ќе биде успешно во затворањето на можностите за избегнување данок.

Да резимираме, кој било различен третман на две поврзани економски активности создава можност за избегнување и, според тоа, можностите за избегнување се природно функција на комплексноста во даночниот закон. Еден природен начин за намалување на можностите за избегнување, според тоа, е упростувањето на даночниот закон. За да се намали комплексноста, таквото упростување мора да вклучува намалување на бројот на специјални даночни третмани. Бидејќи специјалниот даночен третман најчесто добива форма на даночни повластици (одбивања, кредити и исклучоци од приходот), соодветното проширување на даночната основица дозволува намалени стапки и може да има нуспојава од понатамошно намалување на можностите за избегнување данок.

1.1.1 Избегнување на даночната обврска (tax avoidance)

Преземањето конкретни дејствија од страна на даночните обврзници во насока на избегнување на даночната обврска без намерно затајување и/или прикривање, во рамки на законски дозволените активности околу пресметувањето на даночната обврска, меѓутоа спротивно од духот на законската легислатива се дефинира како избегнување на даночната обврска. Можностите за избегнување на даночната обврска во континуитет се менуваат,

како што настануваат промени во даночната легислатива, но во основа остануваат три основни принципи за избегнување на даночната обврска:³

- 1) Одложување на даночната обврска;
- 2) Користење на можностите од постоење на различни граници на приходни основи за кои важат различни даночни стапки;
- 3) Користење на можностите од различниот даночен третман на приходи од различни основи.

Во праксата најчесто се прават комбинации од овие три принципи за избегнување на оданочувањето.

Избегнувањето на оданочувањето како активност која се практикува е во насока да се избегне плаќање премногу даноци. Тоа е сосема легално. Пронаоѓање на недоречености, двосмислености, “дупки”, во даночната легислатива кои може да се искористат во полза на даночниот обврзник го претставуваат во суштина избегнувањето на оданочувањето.

Како може навистина да се избегне оданочувањето или да се избегне да се плаќаат многу даноци?

Како прво, мора да се разберат законските рамки на оданочувањето, односно законите кои го уредуваат оданочувањето во даночниот систем. Треба да се прочитаат и разберат законите за сите одделни даноци кои се наметнуваат, што е навистина тешко и комплицирано, па оттука можеме да се осврнеме за појаснувања кон правилниците за примена на тие закони или одредени уредби и други подзаконски акти кои се однесуваат на оданочувањето во еден даночен систем.

Понатаму, како втора опција е секако директното обраќање до Управата / Агенцијата за јавните приходи во еден даночен систем. Таму секогаш има на располагање служби кои даваат информации за поддршка, совети и насоки.

Трета опција е да се плати стручно лице, професионален даночен советник, кој ќе ги следи законските измени место даночниот обврзник. Даночниот советник, исто така, се ангажира да ги пронајде оние недоречености, двосмислености, “дупки”, во даночната легислатива кои може да се искористат во полза на даночниот обврзник кој го ангажирал и да му постави концепт на даночно планирање кое ќе му овозможи на даночниот обврзник најниска даночна изложеност.

³ Општа теорија за избегнување на даночната обврска – Јозеф Стиглиц – Универзитет Принстон

Даночното планирање во суштина најмногу помага кон избегнување на даночната обврска на легален начин. Тоа има за цел да се организираат сите финансиски трансакции и активности на еден даночен обврзник така што ќе се минимизираат неговите даноци.

Постојат три основни начини преку кои може да се намалат даноците на еден даночен обврзник, кои пак во себе може да кријат варијации на тема:

1) Намалување на приходите

Вкупниот бруто приход претставува клучен елемент на кој се засновува оданочувањето на еден даночен обврзник. Според овој елемент се определува даночната стапка како и дозволените даночни кредити. Секое даночно планирање започнува од овој елемент. Што опфаќа вкупниот бруто приход на еден даночен обврзник? Основната формула е дека тој е разлика меѓу приходите остварени од сите извори и основи (вкупниот приход) намалени за какви било приспособувања на основните приходи. Повисок вкупен приход, повисока стартна даночна основа. Ова секако ја следи основната логика: колку повеќе пари заработувате – толку повеќе данок ќе платите. Важи и обратното. Токму затоа првиот начин на кој можете да го намалите оданочувањето е да го намалите приходот. Приходот може да се намали директно, преку остварување помали приходи или од помал број основи или пак индиректно преку различни приспособувања, како на пример: намалувања, изземања и слично.

2) Зголемување на даночните ослободувања/намалувања

Износот на приход кој останал откако се намалил вкупниот приход со намалувањата и изземањата го претставува оданочливиот приход. Оданочливиот приход е другиот клучен елемент во севкупната даночна слика на еден даночен обврзник. Пред да настане оданочувањето, даночниот обврзник има право на даночни ослободувања кои се намалуваат директно од даночната основа. Најчесто овде се мисли на одредени трошоци кои ги имал даночниот обврзник во оданочливиот период кои му се сметаат за признати трошоци од даночен аспект, односно трошоци кои не подлежат на оданочување. Овие трошоци уште се нарекуваат преглед на даночно признати трошоци. Добро даночно планирање подразбира внимателно водење сметка за овие трошоци низ годината преку еден систем на евиденција.

Вообичаено, овие признати трошоци се зголемуваат со тоа како се придодаваат зависни лица кон даночниот обврзник. Секој даночен обврзник мора да води детална сметка за овие трошоци кои најчесто се групирани во три поголеми групи: камати поврзани со хипотеки на недвижности во сопственост на даночниот обврзник, даноци кон локалната и државната власт, подароци во смисла на хуманитарна помош.

3) Позасилено користење даночни кредитирања

Даночните кредити директно ја намалуваат даночната обврска. Тие најчесто опфаќаат одредени издатоци кои ги има даночниот обврзник за конкретни активности: школарина за факултет, одвојувања за пензионирање, трошоци за посвојување и слично.

Избегнувањето на оданочувањето во еден даночен систем е можност која се дава со самата структура на оданочувањето поставена од даночните власти. Можностите за искористување пониско оданочување се наоѓаат во одредбите од законската легислатива за оданочување каде може да се препознаат и начините како тие да се искористат. Зависно од тоа колку такви можности нуди законската рамка, поедините даночни обврзници можат без нималку ризик да ги елиминираат даночните оптоварувања по поедини основи како и целокупната даночна изложеност. Притоа не постои само еден начин туку мноштво начини преку кои може да се избегне оданочувањето.

Меѓутоа, колку навистина се постигнува избегнување на даночната основа? Според одредени аналитичари, не постои избегнување на даночната обврска на еден даночен обврзник без притоа да не се зголеми даночната обврска на друг даночен обврзник. Ова најдобро го објаснува моделот на еквилибриум на Јозеф Стиглиц. Според него кога еден даночен обврзник ја намалува даночната обврска со одредени трансакции, тие може во исто време да ја зголемат даночната обврска на друг даночен обврзник. Ова особено е изразено ако двајцата даночни обврзници се наоѓаат во исти граници од оданочлива приходна основа. Во суштина не се постигнал никаков ефект на намалување или избегнување на даночната обврска од аспект на фискалните приходи кои ги остварува државата. Резултат е само нееднаквоста на двајцата даночни обврзници пред даночната легислатива.

Државата од аспект на остварените фискални приходи нема никаков мотив да се бори против ваквата постапка на даночниот обврзник кој сака да ја избегне даночната обврска.

Меѓутоа, една од задачите на државата е да обезбеди еднаквост и правичност на даночниот систем, па оттука е повикана да се бори и против избегнувањето на даночната обврска.

1.1.2. Даночна евазија (tax evasion)

Даночна евазија претставува преземање нелегални постапки во кои еден даночен обврзник со намера избегнува плаќање на својата даночна обврска. Тие даночни обврзници кои ќе бидат фатени во постапка на даночна евазија се предмет на криминална истрага и значителни казни. Даночната евазија е токму тоа што го однесе Ал Капоне во затвор назад во 1930-та година.

Даночната евазија е многу сложен феномен од социјален и економски аспект. Таа има директни последици врз нивото на даночни приходи, директно придонесува кон нарушување на пазарните механизми од една страна, додека пак од друга страна доведува до против-правно стекнување со богатство на едни даночни обврзници, директно нарушување на работењето на државата и директно негативно влијание кон другите редовни и чесни даночни обврзници.

Државните расходи се од интерес и за националната економија и за самите даночни обврзници. Придонесот на даночните обврзници кон државните расходи се изразува преку плаќањето даноци. Постапувањето обврска за плаќање данок создава даночно оптоварување за даночните обврзници, но во истовреме создава и имплицитна гаранција за сопственоста на имотот/приходот на даночните обврзници.

Даночната евазија ги има следниве елементи:

- недостиг на данок во државната каса,
- реземен акт на евазија или обид за евазија на данок и
- свесна намера за евазија.

За да може да му се припише дело - даночна евазија, за еден даночен обврзник, потребно е да постои доспеан, а неплатен данок во евиденцијата на државаната управа за даноци кој

бил предмет на преземената даночна евазија. Спроведувањето на доброволна основа и со намера да се избегне данок кој е законски и легално поставен како даночно оптоварување било во процесот на пресметување на данокот било во процесот на негово плаќање се смета за акт на евазија или обид за евазија на данок.

За намера за евазија ќе се смета кој било обид да се избегне пресметувањето на данокот и/или плаќањето на данокот.

Криминалното дејание во постапката даночна евазија лежи во неговата материјалност, кривична штета, но исто така и во опасноста да се направи една или повеќе од следниве постапки со цел да се избегне даночната обврска:

- прикривање на изворот на имот,
- превидување, прерипнување податоци, целосно или делумно кои имаат влијание на сметководствените податоци или на другата правна документација, оперативните активности или приходите,
- прикажување фиктивни трансакции,
- измена, уништување или погрешно прикажување на сметководствените податоци, мемориите на фискалните каси или други електронски уреди за чување на податоците,
- спроведување двојно сметководство,
- избегнување контроли со невистинито пријавување на примарното или секундарното седиште на фирмата.

Даночната евазија како напад на државните приходи единствено може да се спроведе со намера од страна на даночниот обврзник кој ја спроведува таа постапка, поради што се смета за криминален акт. Намерата може да биде директна и индиректна. Од друга страна постапката на даночна евазија може да се направи и како резултат на превидување, пропуст, која исто така, претставува криминален акт направен поради невнимание.

Даночната евазија претставува сериозен проблем за повеќето држави. Во Грција на пример, можеме да дискутираме дали повеќе или помалку, ама токму присуството на даночна евазија ја донесе оваа земја на колена пред Европската унија и на работ на пропаста. Значи, потребно е малку повеќе од само интерес на оваа тема и разбирањето за тоа како едно вакво

однесување се шири и како да се бориме против него. Поради неговата голема важност, во последните години економистите дури развиле и економетриски модели за негово пресметување.

Основната идеја позади нив е дека даночните обврзници може да го пријават целиот нивен приход, дел од него или воопшто да не го пријават. Стапката на данок и начинот на кој таа ќе се аплицира за различни нивоа приходи е, исто така, еден значаен фактор. Од општ аспект пак, даночните обврзници кои имаат аверзија на ризик најверојатно и ќе го платат. Прифаќањето ризик зависи, пак од многу фактори, како на пример: веројатноста да се биде подложен на инспекција и казни доколку даночниот обврзник биде фатен во неговото криминално дејание. Исто така, постојат социјални фактори кои значително влијаат врз индивидуалната одлука на даночните обврзници дали ќе платат данок или не.

Повеќето од излагањата за даночната евазија се имаат фокусирано на моделирањето токму на согледувањето и прифаќањето на ризикот од даночните обврзници (кои во моделите најчесто се претставени со т.н. агенти на моделот) и како тоа се менува.

Успешните модели се состојат од бројни различни агенти, секој од нив со свое однесување како и одредена аверзија кон ризикот. Промената на однесувањето на агентите (аверзијата кон ризик) зависи од одредени фактори (на пример: ако не се подложни на контроли подолго време) кои може директно да го променат однесувањето на агентите, но тоа најчесто ќе одземе многу време. Многу важен податок околу агентите е бројот на агенти кои може да бидат вклучени во моделите. Вклучувањето на агентите во моделите зависи од неколку фактори, како на пример: степенот на богатство, нивното однесување и сложеноста на резултатите кои ги даваат моделите. Најчесто користените модели опфаќаат околу неколку илјади агенти. Овие модели се познати под името модели заснова на агенти.

Постои и друга група модели која се нарекува Исинг модели, засновани на добро познатиот вид физичка симулација, а кои се базираат на еден поинаков начин на моделирање на даночните обврзници.

Дури и од социјален аспект се користи Исинг моделот за да се објасни влијанието на однесувањето на една група даночни обврзници врз друга група даночни обврзници, што покажува дека Исинг моделите би можеле да го доловат однесувањето на даночните обврзници кои спроведуваат даночна евазија.

Резултатите од двата типа модели за однесувањето на даночните обврзници кои спроведуваат даночна евазија значително се разликуваат. Еден начин да се надминат овие разлики е да се воведат бројни предвидувања кои се резултат на набљудувањето на однесувањето на даночните обврзници низ подолг период време.

1.2 Разлики меѓу концептите за избегнување на оданочувањето

За даночните обврзници во еден демократски систем најдобар концепт за оданочување е тој кој се базира на доброволна основа на даночните обврзници. Даночните обврзници сами ја определуваат својата даночна обврска, пополнуваат соодветна даночна пријава и ја доставуваат до надлежните институции. Од нивна страна се антиципира дека поднесената даночна пријава е точна се додека не се докаже спротивното.

Секогаш постојат даночни обврзници кои ненамерно, без интенција, ќе пропуштат да пријават правилно која е нивната даночна обврска, како и такви кои со намера и умисла, свесно одбиваат да ја пријават реално својата даночна обврска на доброволна основа.

За таа категорија даночни обврзници кои имаат направено ненамерна грешка во својата даночна пријава секогаш треба да постои корективна мерка која ќе им даде можност повторно на доброволна основа да се вратат во даночниот систем. Додека пак за другата категорија даночни обврзници системот предвидува соочување со кривична одговорност.

Концептот на избегнување на даночната обврска во рамки на законот никаде не се споменува како незаконска, напротив тој се базира врз креативноста и знаењето кое го имаат даночните обврзници за даночниот систем во насока на максимизирање на ефектите за заштеди кај даночниот обврзник од постапката за оданочување.

Концептот на избегнување на даночната обврска можеби најдобро може да се објасни како еден изведен интегриран процес од даночниот систем и даночната администрација каде даночните закони се објавени, неминовно се појавуваат одредени пропусти во законските решенија кои веднаш се искористуваат од даночните обврзници, штом се забележи од страна на даночната власт. Нови законски решенија се носат за да се затворат пропустите, при тоа нови пропусти се детектираат од страна на даночните обврзници и така тоа го води даночниот систем без оглед за крај.

Концептот за избегнување на даночната обврска во суштина лежи во можноста да се повлече линија меѓу точки кои не прават права линија. Генијалниот ум на обичниот даночен обврзник умее да пронајде пропусти во законските решенија таму каде навидум ги нема. Од друга страна, даночните власти се тие кои мораат да имаат софистицирани пристапи и методи за утврдување колку оваа линија ја преминува границата на избегнување на

даночната обврска. Разликите во концептите се толку мали, а границите се тенки и невидливи што до неодамна се користеа самите термини како синоними.

Поставувањето на разликите меѓу концептите за избегнување на оданочувањето подразбира дека мораме да ја обзнаниме навидум невидливата манипулација со системот на тие кои бараат да избегнат даноци. Евазијата како концепт е надвор од законските пропусти како мотив за избегнувањето даноци. Тој концепт почива на изменети факти од страна на даночниот обврзник и обид за прикривање на документацијата. За разлика од овој концепт, избегнувањето на даночната обврска се базира на законските решенија и нивните предности или слабости, а тој кој го применува овој концепт може слободно без прикривање да зборува за искористените законски можности и да очекува појава на нови можности во рамки на законот.

При разграничувањето на концептите мора да се постави прашањето дали даночниот обврзник останал во рамки на законот? Ако е така, тогаш ја постигнал целта преку законски мерки. Доколку се применети нелегални мерки, постигнатите цели се незаконски и чинат даночна евазија.

„... доколку имаме даночна евазија ќе има и камуфлажа, запечатување факти, обид да се обојат во поинакво светло настаните или да се направат нештата тоа што не се...”

Начините да се постигне даночна евазија се преку: прикажување помал приход, прикажување повисоки трошоци и прикажување поголеми даночни изземања.

Колку е тенка линијата што ги разликува концептите на даночното планирање и даночната евазија гледано од аголот на нивна имплементација наместо од агол на нивната суштина? Од кој агол и да гледаме, фактот останува дека даночното планирање успешно ја намалува даночната изложеност на многу даночни обврзници, а со тоа и даночните приходи на многу даночни власти. Како процес е многу скап и сложен, бара врвна експертиза, знаење и искуство што го прави достапен на финансиски моќни компании. Кај нив заштедите се бројат во огромни суми парични средства. Како резултат на ова, намалувањето на даночните приходи кај тие даночни власти претставува најголема грижа за даночните

власти. Од друга страна, вака имплементирано даночно планирање нужно подразбира и меѓународна импликација односно најчесто ги поминува границите на една даночна власт. Зачестената употреба на компании за работење во прекуокеанските центри со цел користење на принципот на тајност на податоците во одредени банки во тие центри претставува само еден пример. Пренесување дел или севкупно работење во држави со даночна власт која има помалку оптоварувачка сила врз компаниите е друг пример.

“Проблемот” со таканаречените прекуокеански центри е главоболка на многу држави. Оттука и притисокот тој да се реши доаѓа од сите страни на светот. Меѓутоа, каде лежи суштината на “проблемот” кој го имаат даночните власти со прекуокеанските центри? Фактот дека даночните власти губат даночни приходи е тежок да се прифати како непроменлив факт. Од нивна перспектива тие парични средства се одлеваат надвор до нивната контрола и дофат, па прашањето кое го поставуваат е кој ја има контролата на тие парични средства доколку во даночната власт каде се одлеваат никој не ги допира? Од овие постулати се гради тезата за потенцијална опасност од создавање империја на меѓународниот криминал, негово законско инфилтрирање во крвотокот на даночните власти како незабележано туѓо тело кое слободно се движи низ сите канали на даночните власти без притоа никому да смета. Понатаму, се надоградува тезата за потенцијална опасност од перење пари, изгубени даноци. Дали ова е вистинската суштина за напад на таканаречените прекуокеански центри? Постои теза која смета дека сè позачестените напади на прекуокеанските центри се резултат на напорите на владите кои го имаат овој проблем да ги приберат даноците од овие приходи, наместо општопласираната идеја за борба против меѓународниот криминал и перење на пари, како што се тврди.

Другата страна, инвеститорите, кои ги пренесуваат своите тешко заработени пари во прекуокеанските центри како резултат на даночно планирање во кое, исто така, инвестирале имаат сериозен проблем бидејќи на нив се гледа како на меѓународни криминалци наместо успешни бизнисмени кои се трудат да го максимизираат својот профит.

Така поставените тези за меѓународен криминал и перење пари ја прави скоро невидлива линијата што ги разликува концептите на даночното планирање и даночната евазија при нивната имплементација. Останува на даночниот обврзник кој влегол во процесот на даночно планирање да докажува која е намерата.

Концептите за избегнување на оданочувањето, било да се работи за избегнување на легален или нелегален начин, подразбираат свесни обиди и постапки на даночниот обврзник кои водат кон избегнување или целосно елиминирање на поставеното оданочување, како резултат на кое даночниот обврзник се стекнува со особена добивка (заработка), а во истовреме некое трето лице различно од даночниот обврзник претрпува особена штета.

Даночната евазија каде и да се случува и која и форма да ја зазема е нелегална. Од друга страна, даночното планирање е легално и даночните советници се тие кои треба да играат значајна улога во секојдневното планирање на даночните обврзници и негово докажување како сосема исправна законска форма.

Даночното планирање како начин за избегнување на даночната обврска, по дефиниција претставува сосема законски и легитимно искористување на даночниот систем во полза на даночниот плаќач, во насока на намалување на даночната обврска која треба да се плати, а користејќи се со средства и начини кои се во рамки на законски пропишаните. Притоа обезбедувајќи цел сет материјални докази и информации за даночните власти со кои ќе ја докаже својата намера и крајна цел.

Даночната евазија пак, претставува воопштена фраза за сите напори кои ги прават поединците, фирмите, компаниите и сите други ентитети за да избегнат плаќање даноци на нелегален начин. Начините преку кои го постигнуваат ова се намерно прикривање или погрешно претставување факти поврзани со нивното работење пред официјалните даночни власти, така постигнувајќи помала даночна обврска. Даночната евазија во скоро сите држави се смета за криминал кој подлежи на високи парични казни или дури во некои земји и затворски казни.

Постои една појава која се нарекува одбивност кон плаќање даноци на даночната власт-државата како револт или неподдржување на владините активности. Оваа појава се јавува од сосема свесно донесени одлуки на даночните плаќачи со кои понекогаш и го прекршуваат законот за да ја спроведат својата одлука. Некои од нив го донираат својот данок во хуманитарни цели, а некои го задржуваат за себе. Оваа појава најчесто ја има во САД, каде дури се развиле теории за разграничување на оваа појава од двете официјално познати: даночна евазија и даночно планирање. Уште еден интересен факт е дека во САД дури и крадците имаат обврска да ги пријават украдените средства како оданочив приход

кога ќе поднесуваат даночна пријава. Секако дека тоа не го прават бидејќи би значело признавање на делото, но во услови кога немаат доволно докази да ги обвинат за кражба им се додава обвинение за даночна евазија.

Максимално би било коректно доколку погледнеме и од страната на даночните власти кои го губат приходот и од поединците и од претпријатијата кога тие го пренесуваат приходот кон држави каде имаат 0 даноци или немаат даноци, првите преку отворање тајни банкарски сметки, а вторите преку фирми-подружници во даночни власти каде имаат поповолни даночни импликации. Секако дека е тешко да се процени колкави се загубите, но има пресметки кои укажуваат дека годишните загуби се движат околу 100 милијарди долари годишно.

1.3 Компоненти на концептите за избегнување на оданочувањето: избегнувањето на даночната обврска и даночната евазија

Концептите за избегнување на даночната обврска на легален или нелегален начин се карактеризираат со исти компоненти како нивна главна карактеристика, а кои воедно претставуваат нарушување на концептот на оданочување или дури и законската рамка и легислатива. Компонентите на концептите, и тоа поединечно секој од нив, мора да бидат докажани и покрај постоењето основано и разумно сомнение за избегнување на оданочувањето.

Концептите за избегнување на оданочувањето, легално или нелегално, се одликуваат со две основни компоненти: обид и свесност.

Елементот, обид, означува која било постапка како резултат на која би се постигнало погрешно наведување или пресметување на данокот за даночниот обврзник. Обидот се дефинира како цврсто преземен потег на кој било начин, а кој се спроведува со намера да се избегне данок. Како цврсто преземен потег кој се спроведува со намера да се избегне данок се сметаат следниве активности кои би ги спроведувал даночниот обврзник: водење двојно сметководство, поднесување погрешни податоци или измени, неистинити документи или фактури, уништување на сметководствената и финансиска документација, прикривање на средствата или изворите на приходи, изведување активности за кои не се

води соодветна евиденција бидејќи се наплатува со противвредност во добра и стоки, како и кои било постапки од кои ефектите би воделе кон погрешно наведување или прикривање. Начините преку кои ќе се постави обид за избегнување на оданочувањето се бројни и неограничени. Единствениот услов кој се поставува во насока на дефинирање обид е даночниот обврзник да има мотив кон избегнување на даночната обврска, односно обидот треба да биде проследен задолжително со мотив. Ова би значело дека доколку даночниот обврзник не успее да преземе дејствие, потег или да направи одредена активност во насока на избегнување на даночната обврска, тоа не се смета за обид. На пример, ако не успее да пополни даночна пријава, тоа не се смета за обид. Обидот мора да се докаже, цврстиот преземен потег во насока на избегнување данок мора да биде докажан од страна на даночната власт.

Обидот за избегнување на даночната обврска во основа се разгледува на два начина:

1. Свесен обид и постапки за избегнување или целосно елиминирање на постапката за пресметка на данокот;
2. Свесен обид и постапки за избегнување или целосно елиминирање на плаќањето на данокот.

Независно дали концептот за избегнување на оданочувањето ги гледа овие два начини на избегнување на даночната обврска како два различни престапи или како едно дело, и избегнувањето на пресметката на даноците и избегнувањето на плаќањето на пресметаните даноци подразбира дека даночниот обврзник треба да преземе одредени дејствија, односно конкретни активности во насока на избегнување на даночната обврска.

Избегнување или целосно елиминирање на постапката за пресметка на данокот

Овој обид се однесува на спречување на соодветните институции да го определат вистинското даночно оптоварување на даночниот обврзник, односно неговата даночна обврска. Најчесто користен метод да се избегне или целосно да се елиминира постапката за

пресметување на оданочувањето е погрешно пополнување на даночната пријава на основа на која даночната власт прави пресметка за данокот кој треба да го плати даночниот обврзник⁴. Сепак, барањето да се има обид да се избегне оданочувањето е исполнето со секој цврсто преземен потег без разлика на тоа дали се поднела погрешна даночна пријава или не.

Погрешното пополнување на даночната пријава се прави со неточни податоци кои се креираат и создаваат на погореобјаснетиот начин паралелно додека се пополнува даночната пријава, пред да се пополнува даночната пријава или по нејзиното пополнување. Без оглед на тоа кога настанува актот на создавање неточни податоци, самата постапка е доволна за да се дефинира како обид за избегнување на оданочувањето, се додека постапката е спроведена со намера да се избегне оданочување.

Други методи или форми за избегнување или целосно елиминирање на самата пресметка на даночната обврска се на пример: отворање банкарска сметка со неточен матичен број, место на раѓање и датум на раѓање; зачестена употреба на готовина во работењето, неводење деловна документација, исплата на вработените во готово и непријавување на нивните плати до властите, погрешна пријава за даночен поврат која се додека е погрешна се смета за валидна и покрај тоа што може да не биде потпишана, или потпишана од некој друг⁵; пријава за поврат или кој било друг даночен документ; ... или слични податоци кои многу лесно можат да ги прикријат вистинските податоци или погрешно да ги наведат даночните власти при спроведувањето на оданочувањето.

Избегнување или целосно елиминирање на плаќањето на данокот

⁴ *United States v. Habig*, 390 U.S. 222 (1968); *Sansone v. United States*, 380 U.S. 343 (1965)

⁵ *United States v. Robinson*, 974 F.2d 575, 578 (5th Cir. 1992) (Во петтиот круг се одби тврдењето на обвинетиот дека иако поднела погрешна даночна пријава таа не и била потпишана па поради тоа не треба да се смета за валидна.; *United States v. Maius*, 378 F.2d 716, 718 (6th Cir. 1967); *Garipey v. United States*, 220 F.2d 252, 259 (6th Cir. 1955); *Montgomery v. United States*, 203 F.2d 887, 889 (5th Cir. 1953). Ниту пак фактот дека барањето за погрешен поврат било потпишано од некој друг бидејќи се смета дека обвинетитот знаел за неговата неточност и свесно така го поднел со цел да избегне оданочување. *United States v. Fawaz*, 881 F.2d 259, 265 (6th Cir. 1989). Едно барање за даночен поврат и кој било друг даночен документ потпишан со името на обвинетиот се смета дека обвинетиот имал доволно сознание и свесност за содржината на даночниот документ. 26 U.S.C. § 6064; *United States v. Kim*, 884 F.2d 189, 195 (5th Cir. 1989); *United States v. Brink*, 648 F.2d 1140, 1143 (8th Cir. 1981); *United States v. Harper*, 458 F.2d 891, 894-95 (7th Cir. 1971); *United States v. Wainwright*, 413 F.2d 796, 801-02 (10th Cir. 1970).

Овој обид се однесува на избегнување на плаќањето на веќеопределената даночна обврска од страна на даночните власти. Овде како цврсто преземени потези од страна на даночните обврзници, а кои се спроведуваат со намера да се избегне или целосно елиминира плаќањето данок најчесто вклучуваат одредени форми на прикривање на можноста на даночните обврзници да ја платат даночната обврска која е доспеана и/или целосно тргање на сите расположливи средства од дофатот на даночните власти. Одбивањето да се платат даноците кои се доспеани со интенција и намера самото по себе не значи дека претставува преземена мерка во насока на избегнување на оданочувањето.

Некои примери на методи или форми за избегнување на плаќањето на даночната обврска во себе вклучуваат: пренесување на средствата и имотот на име на други лица, работење во валута, создавање фактури и документи кои треба да се платат на или преку други лица, насочување на долговите да се платат на или преку други лица, плаќање со сите расположливи средства кон добавувачите и кредиторите наместо на државата⁶.

Кај избегнувањето на плаќањето не станува збор за избегнување на точната пресметка на данокот. Избегнувањето на плаќањето настанува единствено по пресметката на данокот и определувањето на даночната обврска, независно од тоа како се пресметал данокот односно како настанала даночната обврска. Даночниот обврзник во тој момент бара начини да го избегне плаќањето на данокот кој се определил како долг и со кој даночниот обврзник се задолжил кај државата.

⁶ *United States v. Pollen*, 978 F.2d 78, 88 (3d Cir. 1992); *United States v. Beall*, 970 F.2d 343, 346-47 (7th Cir. 1992) (обвинетиот дал насоки кон вработените да ги плаќаат своите даноци кон непрофитна организација); *United States v. McGill*, 964 F.2d 222, 233 (3d Cir. 1992) (обвинетиот ги прикривал сопствените средства и имот со тоа што користел банкарски сметки на име на своите најблиски и фамилијата како и вработените); *United States v. Brimberry*, 961 F.2d 1286, 1291 (7th Cir. 1992) (обвинетиот лажно ги информирал службените лица на Даночните власти дека не поседува недвижен имот и дека нема други средства-имот со кои може да го плати данокот); *United States v.*

Daniel, 956 F.2d 540, 543 (6th Cir. 1992) (обвинетиот користел туѓи картички, користел интензивно готовина, го ставал имотот на име на други лица); *United States v. Conley*, 826 F.2d 551, 553 (7th Cir. 1987) *United States v. Shorter*, 809 F.2d 54, 57 (D.C. Cir. 1987) (обвинетиот одржувал живот со готовина така што не поседувал картички, никогаш не поседувал средства кои може да се поврзат со неговото име); *United States v. Hook*, 781 F.2d 1166, 1169 (6th Cir. 1986); *United States v. Voorhies*, 658 F.2d 710, 712 (9th Cir. 1981)

ГЛАВА ВТОРА – МОТИВИРАНОСТ И МЕХАНИЗМИ ЗА ИЗБЕГНУВАЊЕ НА ОДАНОЧУВАЊЕТО

Избегнувањето на оданочувањето на легален или нелегален начин во националните економии

Фактори кои влијаат врз настанување на избегнувањето на оданочувањето во националната економија

Политичкиот и социјален статус на даночните обврзници
Даночната легислатива, даночен систем и (не)ефикасност на даночната администрација
Психолошки фактори

Начини за избегнување на оданочувањето во рамките на националните економии

Избегнувањето на оданочувањето низ меѓународните канали

Стратегии за даночно планирање на мултинационалните компании

Пренесување на профитот (profit shifting)
Трансферни цени (transfer pricing)
Корпоративен долг во однос на капиталот (тенка капитализација)
Плаќање на интелектуалната сопственост
Метод на ограничено оданочување и хибридни претпријатија (check the-box & hybrid entities)
Примери за стратегии за избегнување на даночната обврска на Apple, Amazon, Starbucks

Даночните прибежишта и “offshore” финансиските центри, нивната улога и значење во процесот на избегнување на оданочувањето на легален и нелегален начин

2.1 Избегнувањето на оданочувањето на легален или нелегален начин во националните економии

Практиката за избегнување на даночната обврска е сосема легална практика и не треба да има ниту морална ниту патриотска импликација се додека е целосно во склад со законот. Избегнувањето на даноците е едноставно играње во рамки на правните прописи и одредби со цел максимизирање на даночните намалувања во насока на минимизирање на даночната обврска. Спротивно на ова е даночната евазија која се спроведува надвор од правилата и законската рамка обидувајќи се да се избегнат законските обврски преку криење приходи со непријавување или пресметување даночни намалувања и кога нема основа тоа да се спроведе.

Колку е тенка границата меѓу законски дозволеното и законски недозволеното?

Имаат ли даночните обврзници јасна слика до каде смеат да одат и каде треба да застанат?

Попрецизно е прашањето дали постоењето можност за законско избегнување на даночната обврска ја прави границата на законското со незаконското се потенка и побледа? Дали даночните обврзници воопшто можат да ја видат занесени од можноста за законско избегнување на даночната обврска ?

Со цел да одговориме на овие поставени дилеми ќе мораме да се осврнеме на два сегмента:

1. Дали треба или не треба државите да имаат законски дозволени можности за избегнување на даночната обврска или не?
2. Колку законски дозволената можност го прави поприсутно незаконското даночно избегнување?

Правилно применувајќи постапки за избегнување на даночната обврска се смета дека некои многу богати луѓе можат драстично да ја намалат својата даночна обврска. Така на пример, познатиот милијардер Ворен Бафет во 2006 година успеал да плати данок на своите 46 милијарди долари од само 17,7% додека неговите вработени плаќале во просек 33%.

Можеби изгледа нереално и нечесно, но тој морален аспект не го обврзува Ворен Бафет да плати повеќе од тоа што мора по закон да го плати се додека целосно е во согласност со постоечките законски решенија.

Како даночни обврзници ние не треба да чувствуваме ниту морална, ниту етичка, ниту патриотска обврска да плаќаме повеќе од тоа што ни се бара со даночната легислатива.

Доколку можеме при пополнувањето на даночната пријава паметно да избегнеме одредени даночни обврски преку даночни манипулации треба тоа да го сториме. Во рамки на поставениот даночен систем сосема е легитимно да се користи секаков правен трик, даночна дупка или стратегија за минимизирање на нашата даночна обврска, а во насока на наше добро.

Од една макроекономска перспектива, независно од правната различност, избегнувањето на даночната обврска, даночната евазија и даночното префрлување имаат слични негативни ефекти врз националниот буџет.⁷ Меѓутоа, од една психолошка перспектива, како резултат на правни разлики и морални аспекти (Етциони, 1988), се претпоставува дека даночните обврзници ги доживуваат избегнувањето на даночната обврска, даночната евазија и даночното префрлување на различен начин и покрај нивните идентични економски последици кои ги оставаат на националната економија. Во основа, се смета дека монетарните последици самите за себе не се доволни за правилно да се предвиди и опише тековното даночно однесување. Фактичките податоци укажуваат дека формалните економски модели на даночно однесување имаат недостаток на фактички податоци врз основа на кои може да се извлече заклучок. Превентивните мерки поставени од страна на одредувачите на економската политика, како на пример: позачестени контроли и санкции, се покажаа дека се недоволно ефикасни за да го објаснат и целосно претстават индивидуалното однесување на даночните обврзници и врз основа на тоа да го проценат нивното влијание врз националните економии.

Оттука, независно од правните импликации и покрај фактот дека од економска гледна точка избегнувањето на даночната обврска, даночната евазија и даночното префрлување имаат слични негативни ефекти врз националниот буџет и се засновани врз истата намера за намалување на даночната обврска, поставуваме хипотези дека од психолошка гледна точка даночните обврзници прават разграничување меѓу овие постапки и ги оценуваат нивните ефекти на различен начин. Според макроекономската перспектива на економската логика, социјалните импликации се предмет на испитување со цел да се соочат економијата и психологијата на исти обем податоци.

⁷ Сепак, економистите сугерираат дека треба нивните ефекти на националниот буџет да се разгледуваат во пакет, заедно и повеќе да не се прави строго разграничување меѓу нив (на пр. Крос и Шо, 1982).

Преку анализа на социјалните импликации кои ги имаат избегнувањето на даночната обврска, даночната евазија и даночното префрлување се дојде до заклучок дека постои јасно разграничување меѓу овие концепти со индикација дека избегнувањето на даночната обврска, даночната евазија и даночното префрлување се прифаќаат различно од социјалната средина на една национална економија и покрај нивниот идентичен ефект на намалувањето на приходите. Понатаму, тие се сметаат како неподеднакво праведни од страна на даночните обврзници. Со оглед дека избегнувањето на даночната обврска е законска мерка, додека пак даночната евазија е незаконска постапка првата е прифатена и оценета како поправична од втората. Даночното префрлување е дефинирано како пренасочување на бизнисот со намера да се заштедат даноци и се смета за неморална постапка и покрај тоа што очигледно не се работи за криминална постапка. Па оттука, се смета дека даночното префрлување се смета за помалку правично отколку избегнувањето на даночната обврска, но во исто време поправично отколку даночната евазија.

Избегнувањето на даночната обврска се очекува да биде оценета како поправична отколку даночното префрлување кое пак се очекува да биде оценето како поправично од даночната евазија. Фактичките податоци укажуваат дека познавањето на даночната шема е во корелација со приспособувањето кон даночната обврска. Според Гроенланд и Велдховен (1983) темелни познавања на даночните прашања укажуваат на послаба даночна коресподентност, додека пак резултатите од една студија на Кирчлер и Маџејовски (2001) укажува дека спротивното е точно, пониско познавање на даночните прашања, послаба даночна приспособеност. Ериксен и Фалан (1996) покажуваат дека како резултат на зголемено знаење за даноците, даночните обврзници посериозно ја сфаќаат својата даночна обврска, тие ја препознаваат правичноста при зголемување на даноците и односот, судот кон другите даночни обврзници кои прибегнуваат кон даночна евазија е посуров и поостар. Едно соодветно објаснување кон оваа теза е дека познавањето на даночната легислатива е во позитивна корелација со избегнувањето на даночната обврска и во исто време во негативна корелација со ставот кон даночната евазија. Оттука, длабоко познавање на даночните прашања водат кон оценување на избегнувањето на даночната обврска како попозитивно за разлика од даночната евазија, додека пак спротивното, непознавањето на

даночните прашања водат кон прифаќање на даночната евазија како попозитивно за разлика од избегнувањето на даночната обврска.

Познавањето на даноците е во позитивна корелација со ставовите кон законски оправданото избегнување на даночната обврска и во негативна корелација со ставовите кон нелегалната даночна евазија. Фактичките податоци, исто така, покажуваат дека можностите да се избегне даночната обврска влијаат врз поединечната приспособливост кон даночната обврска. Бидејќи во повеќето индустријализирани земји, даноците за вработени вообичаено се задржуваат од нивните бруто плати додека пак самовработените и претприемачите плаќаат даноци од своите средства базирано на нивните информации. Сепак, се докажува дека вторите покажуваат помала приспособливост кон даночната обврска од првите. Од аспект на можноста да се затаи данок хипотезата претпоставува дека поединечната приспособливост на даночната обврска варира меѓу вработените и невработените лица, односно таа е помала за групата деловни претприемачи (самовработени) за разлика од вработените лица.

Во рамки на една национална економија избегнувањето на даночната обврска се асоцира со правни постапки кои имаат интенција да заштедат даноци преку паметни постапки во рамки на законот и добра идеја како и преку одредена структура трошоци. Од друга страна, даночната евазија се асоцира со: нелегални криминални постапки, со измами, ризици, зачестени даночни контроли, казни и ризик да се биде фатен. Исто така, таа создава нереални извештаи за приходи како и непријавени пари. Даночното префрлување се поврзува со намерата за заштеда на даноци преку убедувањето дека даноците се пониски во странство и покрај даноците на задршка и трошоците за реалокација.

Суштинските елементи на избегнувањето на оданочувањето се однесуваат на легалноста во постапката и паметното постапување додека пак кај даночната евазија се однесуваат на нелегални, криминални дејствија кои се високоризични. Суштинскиот елемент во даночното префрлување се однесуваат на претпоставките дека има намера за заштеда на даноци и покрај трошоците за реалокација и ограничувања, согласно Договорите за избегнување на двојното оданочување.

Тоа што е заедничко за сите три постапки за избегнување на оданочувањето е мотивот за заштеда на даноци. Сепак, тие се разликуваат во однос на очигледното значење на тој мотив. Даночните заштеди се високо оценети како централен мотив за даночното пренесување и

избегнувањето на даночната обврска, но само се попатно споменати кај даночната евазија, со што се индицира дека желбата да се заштедат даноци се надминува и во тој процес преовладуваат намерите за нелегални дејствија, ризик или криминални постапки.

2.1.1 Фактори кои влијаат врз настанување на избегнувањето на оданочувањето на легален или нелегален начин во националната економија

Даночната политика на една земја е регулиран и систематски начин за Владата да покаже еднаквост и објективност за своите граѓани.

Државата мора да обезбеди стабилен даночен систем без поголеми осцилации или пак отстапки кои може да доведат до фаворизирање на едни во однос на други даночни обврзници, да поттикне даночно планирање во насока на антиципирање или очекување на таквите отстапки од страна на даночните обврзници. Доколку навистина постои неправда или неморална компонента на даночната политика, обврска на Владата е да имплементира чесен даночен систем.

Секој граѓанин кој негува патриотски чувства кон својата земја има желба за подобрување и зајакнување на националната економија кон која има припадност. Тој има јавна одговорност да плаќа даноци и со редовното плаќање на даноците тој индиректно придонесува кон реализација на неговата желба затоа што даноците се единствениот извор на средства за функционирање на државата и таа ги користи нив за да обезбеди услуги од јавен интерес, како на пример: одбраната на државата, јавни услуги, услови за транспорт и превоз, образование, патишта итн. Избегнувањето на даночната обврска или даночната евазија кои се реалност, претставуваат најголем проблем за една национална економија бидејќи создаваат прекин во функционирањето на националната економија, односно создаваат јаз меѓу очекуваните (можните) и фактичките (реалните) приходи кои ги остварува државата за финансирање на услугите кои таа ги обезбедува на јавноста.

Износот на даноци кој го наплатува државата е суштински за економскиот развој. Некои даночни обврзници редовно плаќаат даноци, а некои од нив се обидуваат на најразлични начини да ја избегнат даночната обврска иако државата подеднакво овозможува повратна услуга до сите нив. Јасно е дека втората категорија даночни обврзници мора да имаат некоја силна причина зошто одлучуваат да не платат даноци кон државата. Во едно стандардно

поставено економско општество се смета дека поедините даночни обврзници индивидуално реагираат кон неконзистентните варијабли и тие во основа плаќаат само затоа што се плашат од контроли и казни. Сепак вака поставената теза е преостра затоа што ги исклучува другите основни фактори, како на пример: перцепираната правичност, поставените социјални норми, приспособливоста кон даночната рамка. Сепак, во повеќето земји, контролите и казните се многу ретки затоа што во основа се однесуваат за неплатени даноци за кои се наметнуваат одредени пенали. Постои мислење дека доколку се земе претпоставката дека плаќањето оди исклучиво според стравот од казни, односно даночните обврзници го доживуваат данокот како еден вид игра на среќа, индивидуално поставена од егзогени фактори тогаш најдоброто решение за нив е секако да го избегнат данокот⁸. Но, во праксата се покажува дека освен егзогени фактори кон даночната обврска влијание имаат и уште познатите како основни фактори (перцепираната правичност, поставените социјални норми, приспособливоста кон даночната рамка) кои пак се од фундаментално значење за одлуката дали да се плати или не данокот. Цела низа литература потврдува дека психолошките фактори, како на пример: ефектите на законската рамка, перцепираната правичност, можноста за алтернатива имаат големо значење на конечната одлука за даночна евазија. Други студии пак се фокусираат на законското избегнување на оданочувањето со укажување дека според испитаниците редовните даночни обврзници поднесуваат поголем дел од даночната обврска⁹ и тие сакаат да се елиминираат пропустите во законската легислатива¹⁰

Друга значајна група фактори се социјалните фактори, како на пример: социјално споделени идеи, мислења и ставови. Станува збор за широко распространет концепт кој ја претставува социјалната реалност и кој има сличност со мит, верувања и идеологии. Според оваа теза не треба да се фокусираме кон анализата на однесувањето на поединците туку кон теориите за општо прифатена логика на однесување во економијата.

Согласно основните постулати на избегнувањето на даночната обврска навистина е тешко да се определи од кои причини даночните обврзници се одлучуваат да не плаќаат даноци. Уште повеќе, потешко е да се спроведе какво било истражување околу ова прашање преку спроведување истражување во кое испитаниците искрено ќе одговорат кои фактори им

⁸ Алм, МекКлеланд и Шулце 1992

⁹ Кинси 1984

¹⁰ Сонг и Јарбор 1978

влијаат врз одлуката да избегнат плаќање даноци затоа што во тој случај тие најнапред би требало да признаат дело за кое имаат кривична одговорност, па од страв да не бидат кривични гонети нема да дадат искрени одговори.

Околу прашањето за тоа кои се позначајни фактори кои влијаат врз даночното однесување на даночните обврзници во насока на избегнување на даночната обврска направени се бројни истражувања и анализи кои исфрлуваат нетипизирани фактори засновани на перцепцијата на испитаниците, но заради поорганизирано разработување на прашањето корисно е да се издиференцираат следниве групи:

- Политичкиот и социјалниот статус;
- Даночната легислатива, даночниот систем и (не)ефикасност на даночната администрација;
- Психолошки фактори.

Доколку сакаме подетално да се осврнеме кон конкретните фактори под издиференцираните групи би добиле еден различен сет од фактори кои имаат влијание врз однесувањето на даночните обврзници:

- непостоење стандардизирани правила за определувањето на даночната основа за еден даночен обврзник,
- наметнување еден ист данок по различна стапка и метод на различни територии на националната економија и
- политичкиот и социјалниот статус на даночниот обврзник.

Политички и социјален статус на даночните обврзници

Постои помала веројатност постарите и пообразованите даночни обврзници да станат избегнувачи на својата даночна обврска. Според истражувањето на Агире и Рош (2010) даночните обврзници над 30 години значително помалку избегнуваат даночна обврска од даночните обврзници на возраст од 16 до 29 години. Од аспект на социјалниот статус според нивното истражување даночните обврзници кои се во брак формално според закон, но и тие

кои живеат во некаква заедница се попосветени и поодговорни на својата даночна обврска. Како дополнување на ова истражување Тоглер има направено еден чекор понатаму и дошол до заклучок дека даночните обврзници во брачна заедница со референца на жените се поодговорни даночни обврзници од мажите самци. Друг аспект на социјалниот статус говори дека даночните обврзници кои познаваат свој близок соработник, роднина или пријател кој успешно ја избегнал својата даночна обврска многу потешко ја прифаќаат својата односно се однесуваат понеодговорно кон неа. Истото важи и за спротивното, доколку постои општ впечаток дека се плаќа даночната обврска од страна на другите даночни обврзници тогаш има поголем интенција да се биде поодговорен кон својата даночна обврска.

Даночната легислатива, даночниот систем и (не)ефикасноста на даночната администрација

Во повеќето истражувања, како најчесто наведена причина за избегнување на даночната обврска, (скоро 50% од испитаниците¹¹) се смета дека се високо поставените даноци. Поставеноста на даночниот систем е важен предуслов за собирање доволен износ на средства за државата во форма на даноци, особено систем во кој ќе се верува дека е правичен и дека гарантира еднаквост за сите негови даночни обврзници. Друга димензија на анализата за избегнување на даночната обврска поврзана со даночниот систем претставува даночната администрација. Се смета дека особено земјите во развој може да имаат многу слаба (неефикасна) даночна администрација па како резултат на ова државата да собере многу малку даноци за своето финансирање. Постојат и земји кои и покрај тоа што се во развој се одликуваат со брза и ефикасна даночна администрација. Ова значи дека нема правило според кое можеме да извлечеме аналогија за квалитетот на даночната администрација во согласност со степенот на развиеност на државата. Даночната администрација, исто така, претставува фактор во одлучувањето на даночните обврзници за избегнување на даночната обврска. Од аспект на државата, пак, таа е клучната алка за поставување дисциплинирано даночно тело кое ќе верува во даночниот систем и ќе ја плаќа

¹¹ Истражувањето во Латинска Америка, Тоглер 2005 година

својата даночна обврска на време¹². Особено е значајна за контролирање на самовработените даночни обврзници кои и онака не се нешто особено насочени кон подмирување на својата даночна обврска редовно, па даночната администрација доколку е ефикасна може да придонесе кон подобра контрола на оваа група даночни обврзници, односно доколку е неефикасна може уште повеќе да ја испроблематизира контролата на оваа група даночни обврзници. Понатаму, политиката на даночната администрација да применува даночна амнестија за докажаните случаи на даночна евазија со намера даночниот обврзник доброволно да си ја плати даночната обврска која ја избегнал без при тоа да го пенализира претставува, исто така, двоначен ризик за една економија од аспект на тоа како даночните обврзници би се однесувале кон прашањето на избегнувањето на даночната обврска доколку знаат дека имаат можност да бидат ослободени од пенали.

Кога е тешко да се разбере даночниот закон, даночните обврзници се предодредени да прават грешки.

Комбинацијата од намерни и ненамерни грешки го усложнува извршувањето на законот. Во основа, ја намалува способноста на властите да се потпираат на стандардните инструменти за спроведување на законот. Додека најверојатно е точно дека повисоките казни ќе резултираат со поголем напор посветен на придржувањето кон законот, мала е веројатноста тие потполно да ги отстранат грешките. Всушност, ако казните претставуваат ефикасен инструмент за намалување на намерното мамење, високите казни можат да доведат до ситуација кога единствените казнети даночни обврзници се тие кои се чесни, но збунети. Бидејќи понекогаш чесните даночни обврзници ќе бидат казнувани, казните имплицираат трошок кој инаку не е присутен. Затоа се смета дека една од последиците на комплексноста на даночните системи е дека таа им отежнува на чесните даночни обврзници да ги исполнуваат своите обврски.

Како реакција на ваквата ситуација, но неретко и водени со идејата за избегнување на оданочувањето, даночните обврзници наоѓаат низа начини/канални преку кои одговараат на даночниот систем со негово бојкотирање, односно избегнување на даночната обврска. Сепак, како што потврдуваат и повеќето истражувања, не треба да се обвинува само даночната администрација за даночната евазија или избегнувањето на даночната обврска.

¹² Во една држава, на пример (Перу) даночната администрација била толку длабоко корумпирана што државата морала да ја распушти целата даночна администрација во целост и на нејзино место да постави нова.

Психолошките фактори

Психолошките фактори кои имаат влијание врз однесувањето на даночните обврзници не треба да се занемаруваат при утврдувањето на причините и факторите зошто даночните обврзници се однесуваат на одреден начин. Најчесто разгледувани психолошки фактори се следниве:

- Ниска морална одговорност за даночната обврска (даночен морал);
- Перцепција за постоење високи даночни стапки;
- Мнение за непознавање на даночната калкулација;
- Перцепција за постоење даночен систем кој не гарантира еднаквост и правичност (тие што не плаќаат поминуваат неказнето, даночниот систем е корумпиран, даночните средства не се трошат правилно);
- Слаба поврзаност на даночните обврзници и даночната администрација.

Така на пример, според истражувањето на Агире и Рош (2010), заклучено е дека даночниот морал не е пропорционално зависен од степенот на религиозност на даночните обврзници. Нивното истражување упатува на еден друг психолошки фактор како порелевантен за однесувањето на даночните обврзници, а тоа е перцепцијата за начинот на кој Владата ги троши даночните средства собрани од даночните обврзници. Овој фактор е правопрпорционален во однос на однесувањето на даночните обврзници. Колку посилно веруваат во праведно трошење на средствата, толку поревносни и поодговорни се даночните обврзници кон плаќањето на својата даночна обврска. Оваа констелација на однесувањето на даночните обврзници и позитивното однесување на државата со даночните средства ја истакнува и Торглер во 2005 каде наведува дека позитивното однесување на Владата од аспект на начинот како ги троши даночните средства има позитивно влијание кон однесувањето на даночните обврзници во насока на нивна поголема одговорност за плаќање на нивната даночна обврска и одлуката да избегнуваат даноци.

2.1.2 Начини за избегнување на оданочувањето во рамките на националните економии

Даночните обврзници ја избегнуваат даночната обврска на некој од следниве начини:

1. Еден можен канал за даночниот обврзник е преку барања за објективно легитимни, но субјективно неизвесни кредити и одбивања кои резултираат со намалување на вкупната даночна обврска. Претпоставувајќи дека постои добра причина за вакви типови даночни повластувања, нивното непризнавање е штетно, дури иако преку тоа последиците врз приходите на националните економии би биле позитивни. Ова од друга страна може да создаде хоризонтална нееднаквост бидејќи пософистицираните даночни обврзници најверојатно ќе бидат поподготвени да го користат овој канал за намалување на оданочувањето.
2. Друг можен канал за даночниот обврзник е определувањето да се излезе од даночниот систем, или делумно или целосно, воопшто непријавувајќи данок¹³ така што ќе направи пренасочување на бизнисот кон неформалниот „подземен“ сектор или преминување кон даночни основи каде или неизвесноста или можноста за откривање се пониски. Овие активности на даночниот обврзник имаат негативни импликации врз приходите на националната економија.
3. Можности за избегнување данок, а со тоа и губење приходи за националната економија се користењето даночни олеснувања кои се аплицираат по оданочувањето на активностите и кои се одбиваат од оданочувањето. Одреден број даночни олеснувања (за медицински трошоци, кражба и несреќни случаи) веројатно се приспособуваат на помалата способност за плаќање. Основниот аргумент за оптимален данок (Atkinson и Stiglitz 1976) би укажал дека треба да се концентрираме на редистрибутивното влијание на таквите олеснувања *условени од* нивото на приход, на пример, земајќи го предвид нивното ниво на приход, дали луѓето кои имаат високи одбивања за хипотеки или добротворни прилози се побогати или посиромашни? Постои голема веројатност овој аргумент да оди против субвенционирањето на овие активности. Понатаму, воопшто не е јасно зошто повластувањата за некои од овие активности би се применувале само на повисоки нивоа приходи. Од гледна точка на комплексноста, одбитните ставки

¹³ види Erard and Ho 2001, за доказите за значењето на непријавувањето данок

додаваат низа можности за избегнување данок и затајување.

4. Пресметување на даночната обврска на поединецот од страна на платени даночни агенти. Над 60% од даночните пријави, а персонален данок на приход во Соединетите Држави се подготвуваат од страна на платени даночни агенти. Најголемиот дел од останатите, иако се подготвуваат од страна на самите даночни обврзници, се потпираат на даночен софтвер. Кога даночниот агент или софтвер ја врши оваа пресметка за даночниот обврзник, прогресивноста на даночниот закон – употребата на повеќе различни даночни категории и стапки, одделни пресметки на даноци на дивиденди или капитални добивки или фазно исклучување на одредени бенефиции – повеќе не наметнува какво било дополнително оптоварување на даночниот обврзник. На даночните обврзници им се исплати да ангажираат професионалец кој може да им помогне да го определат даночното оптоварување. Сепак, мала е веројатноста директното даночно затајување да биде потпомогнато од даночните агенти. Ова е поради тоа што финансиската награда од мамењето во даночната пријава најмногу му се исплати на даночниот обврзник, но казните се многу построги за даночните агенти, како на пример, криминалното гонење. Даночните агенти би можеле да изберат различни стратегии за избегнување данок и затајување отколку што би избрале самите даночни обврзници¹⁴. Од гледна точка на Даночната управа, потпирањето на даночните агенти треба да е добродојдено. Бидејќи еден начин за зголемување на примената на законот, казните е загрозен од важноста на ненамерните грешки што ги прават даночните обврзници. Веројатноста за такви грешки опаѓа кога е вклучен даночен професионалец, па на тој начин намалувајќи ја веројатноста дека ќе бидат казнети инаку чесни даночни обврзници. На даночните агенти можат да им се изречат (и им се изрекуваат) строги казни со што се зголемува веројатноста дека тие нема, всушност, да овозможуваат даночно затајување. Бидејќи даночниот агент има многу клиенти, Даночната управа може полесно да открие групи измами со идентификување на даночните

¹⁴ Blumenthal and Christian (2004) даваат кратко истражување на литературата за влијанието на даночните агенти на придржувањето кон законот. Тешко е да се утврди ефектот бидејќи одлуката да се најми даночен агент е ендогена, и понатаму, изборот на одреден тип даночен агент е ендеген (Erard 1993). Доказите на оваа тема се ретки, но не ги посочуваат систематски даночните агенти за зголемување на непридржувањето кон законот.

агенти кои систематски поднесуваат неточни даночни пријави. Посветувањето внимание на даночните агенти не значи дека ќе ги разреши проблемите поврзани со придржувањето кон законот. Како што кажавме претходно, даночните агенти можат да помогнат во избегнувањето данок и не многу може да се направи кога спроведената стратегија е легална. Даночните агенти, исто така, треба да се потпираат на информациите кои им ги доставуваат даночните обврзници и малку може да се стори ако даночниот обврзник реши да задржи одредени информации. Даночниот обврзник не може, секако, да ја игра улогата на контролор без да се соочи со ризикот да го изгуби бизнисот. Даночната управа може да го поправи ова со тоа што ќе ги овласти сите даночни агенти да се однесуваат на ист начин. На пример, Даночната управа може да им наложи барања на даночните агенти (и казни во случај на несогласување) да ги верификуваат информациите кои во моментот не треба да се известуваат до Даночната управа (како набавната цена на одредено средство) или кои во моментот не се верификуваат од страна на Даночната управа. Освен директниот ефект, стратегиите од овој вид ќе го отежнат потпирањето на даночните агенти и мамењето. Како резултат, даночните обврзници кои мамат поверојатно сами ќе го пријавуваат данокот, со што лицата кои сами си поднесуваат даночни пријави ќе станат природна цел за контролорите.

5. Различни даночни третмани на иста даночна активност во последователни години создава можност за успешно даночно планирање со, на пример, претемпирање на реализацијата на приходот или пренасочување на даночни олеснувања кон години кога нивниот даночен третман е поповолен. Иако голем дел од планирањето од таков вид не е законско, тоа навистина доведува до дополнителна загуба на приходи над планираните ефекти на легислативата. Оваа загуба е скапа бидејќи таа бара или да се одржуваат другите даночни стапки повисоки или задолжување (и зголемување на идните даноци). Од гледна точка на индивидуалните даночни обврзници постојат неколку дополнителни трошоци. Прво, тука е трошокот за спроведување одреден метод за пренасочување на приходот низ годините со различен даночен третман.

Второ, постои дополнителен ризик бидејќи идните политики се неизвесни.¹⁵ Трето, овој тип даночна политика го направи даночниот систем многу помалку транспарентен. Даночните обврзници не можат да се потпираат врз нивното искуство бидејќи законот всушност се менува од едната година до другата. Тие, исто така, можат да претпостават дека даночните одредби кои ги искористиле претходната година се однесуваат и на оваа година, исто така, кога во реалноста не е така. Конфузијата што произлегува од ова ја зголемува веројатноста за грешки и според тоа, како што претходно се тврдеше, многу ја отежнува стандардната примена на законот.

2.2. Избегнувањето на оданочувањето низ меѓународните канали

За мултинационалните компании, даночното планирање со агресивна употреба на даночните прибежишта (раеви) и други даночни тактики или стратегии за избегнување на даночната обврска постепено стана редовна оперативна активност.

На пример во 2005 година во САД беше воведена мерка која се нарече даночен празник. Таа означуваше репатриција на приходите остварени надвор од САД по далеку поповолни услови од редовната постапка на оданочување на приходите. Така, во 2005 година преку оваа мерка данокот на добивка се намали од 35% на 5.25% за репатритираниот приход и на тој начин се овозможи на големите корпорации да внесат повеќе од 300 билиони долари профит од надвор во САД под овие услови. Парите кои се вратија во САД (поголемиот дел од нив, приближно 77%) дојдоа од даночните прибежишта. Секако иницијално, мерката се воведе со надеж дека внесените пари во економијата на САД ќе резултираат со отворање нови работни места преку самиот факт дека ќе бидат инвестирани во бизниси во САД, меѓутоа, и покрај фактот што повеќето компании тоа го ветуваа и не го сторија. Парите се искористија за исплати на дивиденди и други видови исплати на раководствата на компаниите.

¹⁵ Ова е трошок наложен дури и на тие кои не сакаат да се занимаваат со избегнување данок бидејќи тој придонесува неизвесност за приходите на располагање.

Оваа мерка наместо посакуваната цел, на некој начин го награди агресивното даночно затајување на мултинационалните компании во земји декларирани како даночни прибежишта. Уште повеќе се смета дека со оваа мерка на некој начин се стимулираше, се охрабри размислувањето на даночните обврзници во САД кон даночно планирање во смисла на реалочирање на уште повеќе профит кон даночните прибежишта со надеж дека повторно еден ден ќе имаат можност да ги репатрицираат во САД по поволни даночни стапки. Како последица на ова се смета дека профитите на ваквите компании кои се пренесоа надвор од САД вртоглаво растеа и достигнаа сума од дури 2 трилиони долари. Заклучокот кој можеме да го донесеме е дека преку ваква мерка даночните власти не покажуваат цврста решителност кон стопирање на даночното планирање во насока на избегнување преку користењето на даночните прибежишта како центар за чување на профитите.

Повеќето компании од друга страна, се соочуваат со интезивни критики и притисоци поради нивните практики за избегнување на оданочувањето. Кога станува збор за однесувањето на компаниите нивните потрошувачи се посензитивни на информации кои укажуваат на социјално неодговорни активности отколку на информации кои укажуваат на социјално одговорни активности. Компаниите треба повеќе да внимаваат на своите потрошувачи кога прибегнуваат кон активности поврзани со избегнување на оданочувањето затоа што таквите активности се повеќе ќе имаат негативно влијание врз репутацијата. Сепак, некои компании се повеќе, а некои помалку подложни на последици во смисла на негативни финансиски ефекти од јавното мнение како резултат на активностите поврзани со даноците. Најмногу ова зависи од типот на компаниите бидејќи тие компании кои зависат од својата репутација која ја уживаат кај потрошувачите нема така лесно да прибегнат кон шеми за даночно избегнување. Станува збор за “видливи” компании, компании лесно воочливи од потрошувачите кои можат многу да загубат од лошата репутација кај потрошувачите. За разлика од нив, компаниите кои се помалку “видливи”, полесно прифаќаат практики за даночно избегнување за да можат да остварат директна корисност од нив за своите сопственици.

Влегувањето во шеми за избегнување на оданочувањето најчесто го трасира патот за преземање други незаконски активности на компанијата и нејзиниот менаџмент. Самиот процес на избегнување на оданочувањето бара комплицирање, мистифицирање на

податоците, а тоа само по себе полека станува една заштита од активностите кои се преземаат од страна на менаџментот, а секако не се во корист на сопствениците. Така на пример, идејата за избегнување на данокот на добивка го води менаџментот кон манипулација со сметководствената евиденција, а тоа не дава реална слика за инвеститорите, сопствениците па дури ни за даночните власти.

На некој начин сопствениците и даночните власти имаат заеднички интерес за контролирање и потиснување на ваквите опортунистички менаџери кои лесно се вплеткуваат во активности за прикривање данок. Логиката на сопствениците е дека менаџерите кои се способни за прикривање од даночните власти се, исто така, подеднакво способни да прикриваат и од своите сопственици.

Да заклучиме, емпириските докази за одбегнувањето од корпоративен данок се обемни и важни. Понатаму, јасно се покажува дека трансферните цени и стратегиите за финансирање се користат за прераспределба на профитите во рамки на групата. Сепак, помалку е јасно која стратегија за одбегнување од данок е најрелевантна. На крајот, многу малку се знае за фактичките последици врз приходите на овие стратегии. Емпириските студии ретко ги екстраполираат нивните проценки на обемот на пренасочување на профитот. Прилично грубите пристапи дискутирани во медиумите не се многу веродостојни и можеби имаат тенденција да ги преценуваат загубите на приходи.

Сепак, медиумите повлекоа внимание кон фактите дека некои високо профитабилни мултинационални компании како да не плаќаат данок. Особено за примерите на: Гугл, Аппле, Старбакс и други компании кои драстично успеаа да го намалат својот даночен товар на севкупниот приход остварен на светско ниво преку негово пренесување кон земји со ниска даночна изложеност¹⁶. Токму објавувањето на овие факти повлекоа низа јавни дебати и го поставија ова прашање на врвот на приоритетите на меѓународната политичка и економска агенда. Организациите како ОЕЦД и Европската унија интензивно работат на поставување мерки за борба против избегнување на оданочувањето и особено пренесувањето на профитите за оданочување кое го практикуваат мултинационалните компании. Напорите за борба против избегнувањето на оданочувањето на мултинационалните компании има свои корени уште од Самитот на лидери на групата Г-

¹⁶ Ефективната стапка на оданочување на странските профити остварени од Гугл, Аппле се проценува да биде помалку од 3% и 1% соодветно

20 во Лос Кабос во јуни 2012 година каде се потенцираше потребата за преземање акции против постапката на мултинационалните компании особено за пренесувањето профити и избегнување на оданочувањето. Подоцна, на 12 февруари 2013 година, ОЕЦД го објави својот извештај во врска со намалувањето на даночната основа и пренесувањето на профитите кој даваше едно резиме на резултатите од континуираната работа на ОЕЦД на ова поле и тој идентификуваше клучни области каде може да се направи притисок. Како резултат на извештајот и неговите препораки на 19 јули 2013 година се објави акциски план на ОЕЦД со 15 сеопфатни мерки за кои се постави рок за реализација заклучно со септември 2014 година и декември 2015.

Европската комисија при ЕУ, исто така, започна да го третира ова прашање. На 6 декември 2012 комисијата прифати акциски план и две препораки со кои треба да се третира даночната измама, даночната евазија и агресивното даночно планирање. Понатаму, на Европскиот самит на 22 мај 2013 година се прифати да се забрза работата согласно препораките и да се добие повратен извештај за напредокот по поставените прашања заклучно со декември 2013 година. Финално, постои отворена политичка дискусија во многу земји за тоа на кој начин може да се разбие агресивното даночно планирање.

Самиот факт дека мултинационалните компании имаат можност драстично да ја намалат својата даночна обврска преку искористување на пропустите во постоечката даночна структура насочува кон тоа дека оданочувањето на мултинационалните компании треба да претрпи измени, особено преку посебен осврт кон пренасочувањето на профитот и како тоа влијае врз оданочувањето на овие компании.

2.3. Стратегии за даночно планирање на мултинационалните компании

Потребата за воведување стратегии за даночно планирање кај мултинационалните компании се јавува од самиот концепт на работење кој тие го поставуваат преку своите глобално поставени модели на работење. Овде особено се алудира на тоа што во последно време е доста актуелно, а тоа се сè позачестените трансакции во рамки на самите мултинационални компании, односно меѓу нивните компании подружници насекаде низ светот. Технолошките решенија (особено тие кои се однесуваат на создавањето на

продуктите како и работните процеси како шема) се најчесто применувани како универзални решенија во секојдневното работење на секоја компанија-подружница од мултинационалните компании. Според овој концепт на работење, поголемиот дел од активностите на мултинационалните компаниите кои не се директно поврзани со потрошувачите може да бидат лоцирани и на одредена оддалеченост од нивните потрошувачи. Мултинационалните компании, исто така, можат да ги подвојат одделните функции во различни компании. Особено дигиталната економија им овозможува да функционираат различни операции од дистанца преку бизнис процеси поставени на интернет. Затоа оваа можност, мултинационалните компании, се обидуваат да ја искористат и и придаваат особено значење, па токму преку нематеријалните средства, софтвери, лиценци права на софтверски решенија компаниите создаваат основ за да пренесуваат профит од една кон друга компанија согласно даночната легсилатива во коресподентната земја.

Ваквиот начин на работење кај мултинационалните компании кој дозволува силна интеграција на работните процеси меѓу компаниите-подружници и преземање-пренесување одредени активности меѓу нив доведува до се потешко разграничување на активностите според државните територии на кои функционираат компаниите дел од мултинационална групација. Ваквото разграничување е важно затоа што државната територија означува и фискален суверенитет на таа територија, а секоја деловна активност потпаѓа под одреден фискален импакт зависно од територијата под чиј фискален суверенитет се спровела таа деловна активност. Државите на својата територија наметнуваат даноци како извор на средства потребни да го финансираат своето работење, а еден значителен извор на даноци, односно даночна основица се секако компаниските профити на кои се наметнува данокот на добивка или корпоративниот данок. Компаниите плаќаат различни видови даноци кон државите и на тој начин придонесуваат кон финансирање на јавните добра и услуги. Некои позначајни даноци се: данок на додадена вредност, данок на приходи (персонален данок), социјални придонеси, корпоративен данок (данок на добивка).

Државите кои го наметнуваат оданочувањето имаат различни законски рамки за оданочувањето и нудат различни даночни поволности со цел да привлечат инвестиции од други компании и земји. Во некои држави може и воопшто да нема даноци на одредени приходи или пак ако постои оданочување тоа да биде поставено на особено ниско ниво.

Менаџерите на мултинационалните компаниите поставени пред таргетите да функционираат на најефикасен, а воедно и профитабилен начин често преземаат различни мерки за посигнување на поставените таргети, како на пример, приспособување на структурата на компаниите и локациите со цел да бидат даночно најефикасни. Ваквите стратегии се дел од комплексната операција даночно планирање. Понатаму, обврските за даноци, даночните стапки се преговараат на билатерално ниво компанија-држава се со намера да се намалат овие трошоци на оданочување кое се смета како предноста за компанијата во насока на остварување на поставените таргети, но и како предност за земјата која го овозможува ова даночно намалување во насока на привлекување странски инвестиции и подобрување на макроекономската структура на државата. Од аспект на мултинационалните компании, повеќе фактори влијаат врз конечната одлука каде би се спроведувале основните оперативни и деловни активности на компанијата, но сепак даночното оптоварување со корпоративен данок се смета дека има едно од најзначајните влијанија на таквата одлука.

Даночното планирање претставува анализа на финансиската состојба или план од аспект на даночното оптоварување на компаниите, односно приспособување на финансиските цели со даночното оптоварување кое го има компанијата. На некој начин зборуваме за умешност во планирањето на активностите на начин преку кој ќе се минимизираат, одложат или избегнат даноците кон компаниите, при тоа постапувајќи во духот на напишаното во законската легислатива.

Подетално, со стратегиите за даночното планирање компанијата ќе одложи некој данок кој треба да го плати во тековната година за некоја следна година, па на тој начин ќе ослободи парични средства (готовина) за инвестиции или нови вложувања. Овде зборуваме за правилно временско распоредување на плаќањата на даноците или/односно временската рамка кога ќе се признаат приходите и трошоците. Друга конкретна предност која можеме да ја искористиме со даночното планирање е користењето на различните даночни стапки кои може да се јавуваат во текот на годините. Особено треба да се внимава ако даночните стапки се зголемуваат и да се внимава со даночните ослободувања и изземања/намалувања кои може да се користат при пресметката на даночната пријава. Некои поважни цели на даночното планирање се: намалување на данокот за тековната година, одложување на

данокот од тековната во следните години, намалување на данокот во идните години, максимизација на даночните заштеди преку дозволените даночни ослободувања, искористување на расположливите даночни кредити, ослободување парични средства (готовина) со одложување на даночната обврска, временско усогласување на моментот на плаќање на даночно признати (ослободени) издатоци/трошоци со настанувањето на приходот. Преку ваквите најчесто временски разграничувања, на компаниите им се дава предност во користењето на готовината која им останува наместо да оди на располагање на државата.

Мултинационалните компании ги имаат следниве стратегии за даночно планирање:

1. Стратегија за пренесување на профитот

Оваа стратегија се постигнува така што се ограничуваат оперативните активности (и за нив поврзаниот приход) во држави со високо оданочување и се пренасочуваат кон држави со пониски даночни стапки. Постојат докажани податоци дека пренесувањето на профитот меѓу мултинационалните компании навистина се случува, но многу малку се знае кои се последиците врз даночните приходи како резултат на оваа активност. Спречувањето на овој начин за избегнување на оданочувањето во принцип е праволиниско. На краток рок, креторите на политиката за оданочување треба да се фокусира на сеопфатно оданочување преку данокот на задршка на еден меѓународно координиран начин.

2. Трансферни цени

Оваа стратегија се однесува на посебни цени меѓу компаниите кои се дел од иста мултинационална групација. Во минатото, во основа се однесуваа на размената на добра, но во поново време се повеќе вклучуваат и права за користење нематеријални добра и услуги од страна на централата-мајката компанија.

3. Позајмици од сопственици, корпоративен долг во однос на капиталот (тенка капитализација)

Кога се даваат позајмици од субјект кој работи во земја со пониска даночна изложеност кон субјект кој работи во земја со повисока даночна изложеност се

пренесува износот на каматата да се оданочува во земјата со пониска даночна изложеност, а на тој начин се намалува оданочливиот профит во земјата со повисока даночна изложеност. Овој профит е помал колку што е каматното оптоварување повисоко. Луксембург како земја има повластен третман на оданочување на каматата.

4. Плаќање интелектуална сопственост (франшизи и лиценци)

Ова се однесува на лиценци, права, технолошки лиценци, користење брендови или патенти, франшизи кои една компанија од даночен систем со пониска даночна изложеност ги фактурира кон друга компанија од даночен систем со повисока даночна изложеност. Цената за овие нематеријални добра треба да ја одразува вредноста на технологијата за која тие се однесуваат односно колку е таа технологија важна за создавањето на профитот на компанијата.

5. Компании школки / Хибридни претпријатија

Тие се наоѓаат во земји со даночно законодавство кое се карактеризира со силна мрежа даночни договори и понуда на ниски даночни стапки на дивидендите и капиталните добивки, како на пример: Белгија, Ирска, Холандија и Швајцарија. Една холдинг компанија може да има карактер на школка (да нема тргување, производство или дистрибутивни активности) или да има централизирано финансирање, лиценцирање и други менаџерски активности. Компаниите школки се користат на различни начини за даночно планирање.

6. Посебни даночни оптоварувања за секоја компанија

Некои земји, како на пример: Холандија, Кипар и Луксембург дозволуваат директни преговарања околу даночната стапка меѓу компаниите и даночните власти. Повластен даночен третман за одредени компании се практикува во многу земји како начин да се привлечат странски директни инвестиции.

2.3.1 Пренесување на профитот (profit shifting)

Во изминативе дваесет години мултинационалните компании покажуваат активности со кои се пренесува нивната економска активност и пријавените профити од земји со високо даночно оптоварување кон земји со ниска даночна оптовареност. Така на пример, Груберт и Мутти (1991) спроведоа една студија за мултинационални компании со главно седиште во САД кои оперираат во 33 земји. Нивниот заклучок беше дека оданочувањето на приходите на компаниите има силно влијание врз одлуката за локација. Понатаму, компаниите со главно седиште во САД повеќе разменуваа со земји со ниски даноци отколку со земји со високи даноци. Но, и покрај ова, резултатите во поглед на однесувањето во врска со пренесувањето на профитот беа конзистентни. Компаниите применуваа даночни стратегии да го пренесат приходот кон земји со ниски даноци. Груберт и Мутти сметаат дека ова може да се постигне преку манипулации со трансферни цени или позајмици од поврзани страни.¹⁷

Хинес и Рајс (1994) исто така го анализираа однесувањето на мултинационалните компании со главно седиште во САД во поглед на пријавениот приход на компаниите во различни земји. Нивниот заклучок беше: компаниите ги зголемија нивните инвестиции во даночните раеви на почетокот на осумдесеттите години.¹⁸

За справување со проблемите на пренасочување на профитот и одбегнување од данок, би било корисно да се разгледуваат четири мерки насочени против пренасочувањето на профитот кои во моментот се разгледуваат, предложени од страна на Европската комисија и ОЕЦД:

- (1) Проширување на резидентното оданочување;
- (2) Проширување на оданочувањето на изворот;
- (3) Фундаментални реформи на оданочувањето на корпоративните приходи;
- (4) Построги барања за известување и транспарентност.

(1) Проширување на резидентното оданочување

За да се избегне пренасочување на профитот со зајакнување на оданочувањето во резиденцијата, една опција е да се затегнат правилата за контролирана странска компанија

¹⁷ Нивната студија не покажа кои методи всушност најчесто се користат (стр. 286).

¹⁸ Дополнително на пренесувањето на нивната реална економска активност кон даночните раеви, резултатите од нивната анализа покажаа дека компаниите, исто така, го пренесуваат и профитот кон даночните раеви. Пријавените профити во даночните раеви беа значително високи (стр. 149) пренесени со користење трансферни цени, плаќање меѓукомпаниски камати, други техники за пренесување на профитите.

(КСК) така што ќе може ефикасно да се спречува засолнување на пасивни ројалитети со ниски даноци или приходи од камати од оданочување во резиденцијата. Друга опција е да се хармонизираат критериумите кои ја определуваат даночната резиденција помеѓу различните земји за да се избегнат конфликти во квалификацијата и последователно двојно неоданочување.

(2) Проширување на оданочувањето во изворот на приходите

Една можност за зајакнување на оданочувањето на изворот е спроведувањето на правилата за ограничување на даночните одбивања за плаќањата на интерни договорни односи во групата, како: плаќања камати и ројалитети. Многу земји веќе применуваат таканаречени правила за тенка капитализација или правила за намалување на приходите (earnings-stripping rules) за справување со пренасочувањето на профитот преку интерно финансирање во групата или дури и финансирање долгови на трети страни. За да се регулира пренасочувањето на профитот преку лиценцирање, можат да се воведат соодветни споредливи правила за ограничување на одбивањата за интерните плаќања на ројалитети. Постојат доволно теоретски и емпириски докази дека проширувањето на оданочувањето на изворот, што резултира со негово дефинитивно даночно оптоварување, има негативно влијание врз нивото на инвестиции.

Друга опција за зајакнување на оданочувањето во земјата на изворот на приходите е спроведувањето на општото правило против одбегнување од данок (таканаречено ГААР – General anti-avoidance rule (GAAR) во рамки на даночниот закон како што беше предложено од страна на Европската комисија во декември 2012.¹⁹ ГААР нема да дозволува одбивање од данок на плаќања како ројалитети или камати во даночни засолништа под определени услови. Оваа политичка опција, исто така, не е препорачлива поради неколку причини.

Третата опција за зајакнување на оданочувањето во земјата – извор за посебно да се избегне пренасочувањето на профитот преку лиценцирање е да се осигура соодветно вреднување на нематеријалните средства и поврзаните плаќања на ројалитети. Што се однесува до пренесувањето на нематеријалните средства, тоа може да се направи со примена на клаузула за дополнување во националниот даночен закон која ќе им обезбеди на даночните власти можност да налагаат дополнителни излезни даноци доколку потенцијалната

¹⁹ Европска комисија (2012).

заработка се покаже како значително поголема отколку што е првично очекувано.²⁰

Примената на вакво правило, исто така, и на плаќањата за откуп направени во согласност со договорите за поделба на трошоците значително би ги намалиле даночните предности што произлегуваат од стратегиите за даночно планирање поврзани со интелектуалната сопственост. Земајќи го предвид одбивањето од данок на плаќањата за ројалитети, земјите треба точно да го применуваат принципот „на дофат на рака“ за да се избегне ерозија на основата. Меѓутоа, оценувањето на цените „на дофат на рака“ за интерните ројалитети е многу тешко, примената на стандардот „на дофат на рака“ не осигурува објективно вреднување на трансферните цени. Фокусирањето на методите засновани на профит, како на пример, методот на поделба да се определат трансферните цени може да го унапреди принципот „на дофат на рака“ со тоа што ќе ги направи трансферните цени пообјективни.

Еден потенцијален начин за справување со пренасочувањето на профитот би можел да биде проширувањето на оданочувањето во земјата – извор на приходите преку наметнување даноци на задршка на плаќањата за камати и ројалитети кои потоа би се одбиле во резидентната земја. Според тоа, на ваков начин би се избегнало двојното оданочување. За ваквата реформа кон поголемо оданочување во земјата – извор на меѓународно ниво ќе бидат потребни измени на билатералните даночни договори и на Директивата на ЕУ за камати и ројалитети. Понатаму, треба да се направи притисок на европските земји кои не налагаат данок на задршка на каматите (на пр. Германија) или ројалитетите (на пр. Холандија) соодветно, во согласност со нивните национални даночни закони. Наметнувањето на даноци на задршка од страна на земјата–извор и обврска на резидентната земја да ги одбива, претставува, земајќи ја предвид тековната јавна дебата, соодветна мерка за да се осигура дека мултинационалните компании плаќаат правичен дел од даноците во земјите каде што тие функционираат.

(3) Фундаментални реформи на оданочувањето на корпоративните приходи

Со прашањето на пренасочувањето на профитот, исто така, може да се справиме и преку

²⁰ Во 2008 ваква клаузула за измени беше воведена во германскиот даночен закон

фундаментални реформи на меѓународниот даночен систем.

Во моментот доминира принципот на посебен ентитет заснован на трансферни цени во согласност со стандардот „на дофат на рака“. Примената на стандардот „на дофат на рака“ често се покажува како неуспешна поради големата специфичност на интерните производи на фирмата. Според тоа, Европската комисија предложи да се замени системот на одделно сметководство со распределба врз основа на формула.²¹ Во согласност со Општата консолидирана корпоративна даночна основа (Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB), приходот на групата се консолидира и се дели помеѓу даночните власти во согласност со формула која вклучува пропорционални средства, плати и продажби. Со овој концепт трансферните цени стануваат непотребни и се избегнуваат поврзаните проблеми поврзани со мерењето. Сепак, дефинирањето на елементите на формулата како и нивните соодветни вредности претставува контроверзно прашање и определувањето на трансферните цени останува неопходно за трансакциите на границите на ЕУ. Иако формулата за распределба ќе ги ублажи важните недостатоци на одделното сметководство, истовремено таа ќе создаде и нови искривувања.²² Покрај прашањата против формулата за распределба од теоретска гледна точка треба да се истакне дека, особено факторот за продажбата во ваквата формула, може да се покаже како многу силен против пренасочувањето на профитот бидејќи со пазарот на потрошувачи на мултинационалните компании не може да се манипулира. Повторно, како и за Општата консолидирана корпоративна даночна основа претходно, привлечноста на овој концепт лежи во тоа што потрошувачката најверојатно ќе биде помалку мобилна и потешка за манипулации за даночни цели отколку приходите. И двете опции за фундаментални реформи се ветувачки и можат да ги разрешат главните проблеми на сегашниот даночен систем. Меѓутоа, оптималниот концепт на ваквите правила треба понатаму да се елаборира и во моментот не постои консензус помеѓу земјите за која било од овие реформски опции. Оттука, пофундаменталните пристапи не претставуваат соодветни мерки за справување со пренасочувањето на профитот на краткорочен план. Попрво, за нив би биле потребни

²¹ Европска комисија (2011).

²² Devereux (2004).

огромни реформски напори и значителен степен на меѓународна координација и хармонизација. Дури и би можело да произлезе дека или општата консолидирана корпоративна даночна основа или данокот на готовински приливи заснован на дестинацијата мора да се воведат низ целиот свет. Според тоа, не е ни чудно што фундаменталните реформи на даноците на приход не се на агендата ниту на Европската комисија ниту на ОЕЦД.

(4) Построги барања за известување и транспарентност

Како четврт пристап за справување со пренасочувањето на профитот и одбегнувањето од данок може да се спомене една целосно различна опција: промена во правилата за известување и јавност во однос на даноците кои ги плаќаат мултинационалните компании. Еден предлог во врска со ова, таканареченото известување земја по земја, беше првично изнесен од страна на организациите за граѓанско општество²³ и сега, исто така, се разгледува и во одредени земји (на пр. Германија)²⁴ и на ниво на ЕУ.²⁵ Ваквата мерка би налагала мултинационалните компании јавно да ги откриваат податоците за финансиската изведба како податоците за: платите, купувањата, трошоците за работната сила и бројот на вработени, трошоците за финансирање, добивката пред оданочување, природата и вредноста на средствата и трошоците за плаќање данок поделени помеѓу сегашните и одложените даночни плаќања врз основа на земја по земја, односно за секоја земја поединечно. Во овој контекст важно е да се направи разлика помеѓу известувањето за даночните власти и јавното откривање на даночните информации. Главната цел на предлозите за известување земја по земја е да се постигне откривање на податоците за јавноста.

Поддржувачите на овој пристап во основа настојуваат да постигнат две цели. Прво, компаниите можат да се сметаат за одговорни за износот на данок што го плаќаат или не го плаќаат во поединечните земји. Второ, владите и нивните даночни администрации можат

²³ Идејата првично е развиена од страна на Ричард Марфи, поранешен овластен сметководител кој работи за Мрежата за даночна правда и други организации за граѓанско општество.

²⁴ Види Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (2013), кои предлагаат известување земја по земја за мултинационалните инвеститори во Германија.

²⁵ Brunnsden (2013).

да се сметаат за одговорни за начинот на кој тие ги третираат мултинационалните инвеститори. Останува отворено прашањето дали јавната дебата во врска со даноците што ги плаќаат мултинационалните компании во различни земји може да делува како супститут за законската легислатива или дали создава притисок на владите да ја подобрат даночната легислатива. Дополнителните отворени прашања се поврзани со целта и издржаноста, правните аспекти и механизмот за откривање на известувањето земја по земја.²⁶ Како дел од ова поглавје, беше детално елаборирано дека навистина се врши пренасочување на профитот, иако обемот на ваквата активност не е јасен воопшто. Понатаму, сигурно дека постојат и многу други даночни обврзници освен мултинационалните компании (особено поединци) кои вршат даночно планирање и пренасочување на приходите. Ако има ненамерни пропусти или дупки во даночните закони, тогаш, првенствено, законодавецот треба да ги отстрани. Овие пропусти и дупки како и потребните мерки за нивно затворање се добро познати. Во известувањето земја по земја треба да се земаат предвид законските ограничувања. Овде, првенствено треба да се спомене доверливоста на даночните пријави во најголемиот дел од земјите низ целиот свет. Понатаму, конкурентската позиција на мултинационалните компании може да се загрози ако известувањето земја по земја не претставува универзален стандард. Освен тоа, постои и можноста ваквите информации да се злоупотребени и оттука, се зголемува ризикот по репутацијата на мултинационалните компании. Промоторите на известувањето земја по земја предлагаат инструмент за откривање на консолидираните финансиски сметки на мултинационалните компании, можно со проширување на сегментираните барања за известување утврдени во Меѓународните стандарди за финансиско известување (International Financial Reporting Standards - IFRS). Ова е релевантно, на пример, ако се бара да се пријават одложените даночни плаќања. Овој дел од вкупните даноци за плаќање се базира на веродостојни очекувања во врска со иднината.

Да заклучиме, целите и издржаноста на построгите барања за известување и транспарентност на мултинационалните компании се прилично нејасни. Понатаму, во зависност од тоа како ќе се спроведуваат барањата за известување, може да дојде до размена

²⁶ За детална дискусија на известувањето земја по земја види го Oxford University Centre for Business Taxation (2011).

помеѓу административниот труд и трошоците за известување земја по земја и потенцијалната корист во смисла на зголемено придржување кон даночните закони. Еден потенцијално поефективен начин да се намали одбегнувањето од данок преку прибирање повеќе информации за стратегиите за даночно планирање би бил да се примени „режим на откривање на шемите за одбегнување од данок“ каков што веќе постои во Велика Британија²⁷ и некои други земји и којшто налага даночните советници да ги откријат структурите за даночно планирање што им ги продаваат на своите клиенти.

Структурите за даночно планирање преку пренесување на профитот настануваат главно поради значителни пропусти во постоечките национални и меѓународни даночни системи кои можат да се сумираат на следниов начин:

(1) Отсуство на примена на оданочување на резиденцијата поради:

- а) отсуство на неефективни правила за контролирани странски корпорации,
- б) во случај на структурата на „двоен ирско-холандски сендвич“ конфликтна дефиниција на даночна резиденција,
- в) даночна конкуренција помеѓу земјите што резултира не само со намалени даночни стапки туку, исто така, и со воспоставување специјални даночни режими како кутии за интелектуална сопственост во сè поголем број земји-членки на ЕУ (и во други земји).

(2) Отсуство на примена на оданочување на изворот поради:

- а) непостоење данок на задршка на ројалитетите и во рамките на ЕУ и во однос на трети земји,
- б) тешкотии во вреднувањето на интелектуалната сопственост и поврзаните плаќања на ројалитети,
- в) отсуство на оданочување на мултинационалните компании кои работат преку интернет во резидентните земји на клиентите.

Постојат докази дека се врши пренасочување на профитот. Меѓутоа, не постојат прецизни

²⁷ Режимот беше воведен во 2004, за детални информации видете HM Revenue & Customs (2013).

и веродостојни проценки за износот на ерозијата на даночната основа поради меѓународно пренасочување на профитот и агресивно даночно планирање²⁸соодветно.

Од една страна, постојат мал број прилично груби проценки кои се обидуваат да го извлечат обемот на пренасочениот профит од агрегирани статистички податоци или слични извори. Иако на овие студии им се посветува големо внимание во јавните дебати, нивните резултати треба да се третираат внимателно поради сериозните методолошки грешки. На кратко ќе ги објасниме во продолжение. Од друга страна, постои обемна низа студии во емпириската корпоративна даночна литература која го истражува феноменот на одбегнувањето од корпоративен данок со посоодветни методи. Во овие студии се применуваат микроеконометриски пристапи и се фокусираат или на даночната сензитивност на пријавените профити пред оданочување на ниво на подружница или ја испитуваат даночната сензитивност на различните стратегии за пренасочување на профитот.

Постојат и голем број емпириски истражувања кои ја оценуваат важноста на одбегнувањето од корпоративен данок и неговата чувствителност во однос на меѓународните даночни поттикнувања. Ако ја разгледаме сега оваа широка група емпириски пристапи, можеме да кажеме дека се разликуваат две различни линии на литература. Првата линија на студии обезбедува прилично општи докази за пренасочување на профитот поставувајќи прашање како разликите во даночните стапки влијаат врз пријавените добивки пред оданочување. Во нивниот труд, Grubert и Mutti како и Hines и Rice покажуваат за САД дека навистина постои емпириска врска помеѓу профитабилноста пријавена од странските филијали на американските мултинационални компании и даночните стапки на соодветните земји-домаќини.²⁹ Huizinga и Laeven обезбедуваат докази дека пријавените профити од европските подружници зависат од нивните специфични даночни поттикнувања и потенцијалот за пренасочување на профитот земајќи ја предвид структурата на целата мултинационална група.³⁰

²⁸ Тешко е прецизно да се дефинира агресивното даночно планирање, види Heckemeyer/Spengel (2013), p. 365. Дефиницијата дадена од ОЕЦД, која укажува дека агресивното даночно планирање може да не е во согласност со законот (OECD (2008), p.87) доведува во заблуда, бидејќи стратегиите за даночно планирање опишани во поглавје 2 се секако во согласност со постоечкиот закон

²⁹ Grubert/Mutti (1991); Hines/Rice (1994).

³⁰ Huizinga/Laeven (2008).

Мултинационалните групи ги реалочираат профитите на глобално ниво за да го минимизираат целокупното даночно оптоварување. Неколку други студии го поддржуваат овој заклучок иако проценетата големина на ефектот се разликува според користената зависна варијабла за профитот, мерката за даночното поттикнување и различните економски пристапи.

Земајќи го предвид општиот заклучок дека профитите се пренасочуваат во рамки на една мултинационална група искористувајќи ги разликите во меѓународните даночни стапки, се поставува прашањето кои стратегии за прераспределба на профитот во рамки на групата можат емпириски да се идентификуваат. Ова е фокусот на втората група литература. Во принцип, профитите заработени во земји со високи даноци можат да се канализираат до ентитети во групата кои се оданочуваат со пониски даноци преку финансирање заеми или преку нефинансиски стратегии како определување трансферни цени или лиценцирање интелектуална сопственост. Clausing покажува дека интерните трансферни цени за интерни трансакции во рамки на групата се осетливи на разликите во меѓународните даночни стапки. Понатаму, постојат обемни докази дека данокот е важен за интерната распределба на нематеријалната сопственост внатре во рамки на компанијата. Desai, Foley и Hines покажуваат дека големите меѓународни фирми со обемна интерна трговија во рамки на компанијата и високи трошоци за истражување и развој имаат најголема веројатност да користат даночни прибежишта.

Иако постојат добри причини да се верува дека трансферните цени и лиценцирањето на интелектуалната сопственост претставуваат главен пат кој се користи за пренасочување на профитот во странство,³¹ емпириските докази не се прецизни. Оценувајќи ги општите докази за пренасочување на профит, Neckemeyer и Overesch навистина ги потврдуваат очекувањата дека техниките за нефинансиско пренасочување на профитот ја играат најважната улога.

Корпоративното оданочување според резидентност според ова би имплицирало дека мултинационалните компании се подложни на оданочување на нивниот приход стекнат во

³¹ Каматната стапка на интерните заеми во групата може директно да се споредува со пазарната каматна стапка бидејќи на овој начин пренасочувањето на профитот е ограничен на неа, додека, во принцип, постои поголема дискреција при определувањето на трансферни цени на многу специфични трансакции во групата како што е укажано од страна на Overesch и Schreiber, види Overesch/Schreiber (2010).

целиот свет.

Според постоечките меѓународни системи за данокот на приход како почетна точка, т.е. корпоративното оданочување се заснова на приходот определен врз основа на одделно сметководство и вклучува елементи и од принципот на резидентност и од принципот на изворот. Земајќи го ова предвид, следниве принципи треба да добијат широка поддршка:

1. Меѓународниот даночен систем треба да избегнува двојно оданочување на корпоративните добивки.
2. Меѓународниот даночен систем треба да избегнува неоданочување на корпоративните добивки.

Овие правила имплицираат дека даноците врз основа на резидентност и извор можат да коегзистираат, доколку даноците на приход платени во земјата на изворот се одземаат во резидентната земја.³² Одбегнувањето данок типично имплицира дека овие правила се прекршени. Освен тоа, одбегнувањето данок може да ја искриви распределбата на капиталот бидејќи ја искривува конкурентноста помеѓу фирмите со различни можности за одбегнување од данок.

Пренасочувањето на профитот и даночното планирање, дури и да се сметаат за агресивни, не претставуваат прекршување на законот, дури и да се спротивни на првичната намера. Познатите модели за пренасочување на профитот засновани врз интелектуалната сопственост укажуваат дека мултинационалните инвеститори користат од ненамерните пропусти и дупки во даночните закони. Овие пропусти и дупки се добро познати. Останува на даночните законодавци да ги отстранат.

Постојат солидни емпириски докази кои покажуваат дека навистина се прави пренасочување на профитот. Тешко е да се измери обемот на пренасочување на профитот и неговото влијание врз даночните приходи, но веројатно загубите на даночни приходи се значителни, како што се и искривувањата во конкурентноста помеѓу фирмите кои, поради нивните посебни карактеристики се разликуваат во можностите за одбегнување данок.

³² Јасно, идејата дека корпоративните приходи треба да се оданочуваат само еднаш, а не двапати или пак воопшто да не се оданочуваат, го покренува прашањето дали оданочувањето по многу ниска стапка или дури и по стапка нула е прифатливо.

2.3.2 Трансферни цени (transfer pricing)

Според оваа стратегија, одделните корпорации во рамки на мултинационалните компании меѓусебно се однесуваат како да не се поврзани страни. Меѓународните закони за трансферни цени се засновани на стандардот “дофат на рака”. Трансферните цени треба да бидат конзистентни со цените кои би ги поставиле компаниите засновани на профитна основа за своите производи и услуги. За да се оствари ова, претпријатијата и даночните власти најчесто ги споредуваат трансферните цени со пазарните цени кои се поставени од страна на други компании и бизниси за слични продукти и услуги. Меѓутоа, многу од настаните во последните години прават сè потешко да се одреди која е вистинската пазарна цена на еден продукт или услуга па оттука која треба да биде нивната пазарна цена.

Еден од овие настани е растот на модерен, меѓународен ланец на испораки. Ланците за испораки значително се унапредиле во последните години и беа предмет на многу анализи, поради тоа што мултинационалните компании го пренесоа своето производство и другите оперативни процеси кон локации каде тие ќе се одвиваат најефикасно. Намалувањето на даноците овозможиле на фирмите да ги пренесуваат добрата поевтино меѓу различни локации, а напредната технологија овозможи да биде полесно да се контролира еден меѓународен ланец на испораки. Како резултат, компаниите многу често пренесуваат полуготови, меѓуфазни добра од една земја во друга. Често е тешко да се најде една соодветна референтна цена за делумно завршени производи. Споредливите пазарни цени се многу тешки да се определат. Во отсуство на добри цени за споредба, мултинационалните компании имаат можност да манипулираат со трансферните цени и да го намалат нивното даночно оптоварување на светско ниво. Воедно, може да биде особено предизвикувачки да се определат пазарните цени кога продуктите се софистицирани, добра базирани на висока технологија. Кога еден готов производ се состои од многу различни хардверски компоненти и софтверски програми, за него е многу тешко да се утврди со една висока прецизност колку вреди секоја негова компонента и колку таа придонесува кон конечната вредност на производот. Доколку компонентите на производот се произведени во различни земји, мултинационалните компании може да пресметуваат трансферни цени за да се постигнат

одредени даночни цели. Овие трендови и можности создадоа нови предизвици и можности во меѓународното оданочување.

Начините како може преку манипулација со трансферните цени да се постигнат одредени даночни цели објаснуваат Клаусинг (2003, 2006)³³ и Бернард, Џенсен и Шот (2006)³⁴.

Другите автори заклучија дека ценовната разлика беше значително поголема за високо издиференцирани, сложени производи за разлика од стоки за широка потрошувачка.

Во услови на зголемена даночна конкуренција на националните Влади им е сè потешко да го оданочат приходот на мултинационалните корпорации затоа што тие ја имаат можноста за пренесување на профитите кон земјите со ниски даноци. Пренесувањето на профитите се одвива преку пренесување на ценовниот импакт, многу слаби правила за капитализација на компаниите или постоење можност за пренесување на загубата. Трансферните цени можат да играат двојна улога во смисла што тие се и средства за заштеда на даноците и стратегиски средства на пазарите со олигополска конкуренција. Принципот на трансферни цени е неутрален и се однесува на цените кои се пресметуваат за трансакциите меѓу групата со цел да се подобри профитабилноста на членовите на групата која функционира насекаде низ светот. Овој концепт се применува во здрави комерцијални услови. Принципот на трансферни цени се однесува на цените за размената во рамки на одделите во една компанија. На пример, стоките од одделението за производство може да се продадат на одделението за маркетинг или добрата од мајката фирма може да се продадат на ќерка компанија во странство. Бидејќи цените се поставуваат во рамки на организацијата

³³ Клаусинг (2003) директно ги анализираше пазарните и трансферните цени собрани од страна на Бирото за статистика на САД за 22000 субјекти увозно и извозно ориентирани меѓу 1997 и 1999 година, за да докаже дека мултинационални компании со седиште во САД ги одредуваат цените за да го намалат данокот на приход. Клаусинг испитуваше и докажуваше ценовно однесување кое беше насочено кон минимизирање на даноците, односно се поставуваа пониски цени од пазарните кон компании во економии со пониско оданочување, а повисоки цени кон компании во економии со повисоко оданочување, постапка која ја нарекуваше ценовен ефект. Анализата докажа дека компаниите би се ангажирале во меѓукомпаниски активности повеќе во економии со пониско оданочување отколку во економии со повисоко оданочување, постапка која се нарекуваше квантитативен ефект. Во услови кога сите работи се непроменети, компаниите ќе направат поголеми инвестиции во економии со пониско оданочување отколку во економии со повисоко оданочување, постапка која се нарекуваше локациски ефект.

³⁴ Бернард, Џенсен и Шот (2006) ги користат ценовните информации од царинското одделение на САД во периодот од 1993 до 2000 за да ги анализираат разликите меѓу цените според дофат на рака и трансферните цени меѓу поврзани страни. Нивните анализи покажаа големи разлики меѓу принципот дофат на рака-пазарните цени споредени со трансферните цени на поврзани претпријатија. Насоките од таквите разлики беа конзистентни со стратегиите за даночно минимизирање.

во која се продаваат (значи се контролирани) класичните пазарни механизми кои ги определуваат цените за такви трансакции меѓу трети субјекти не можат да бидат апликативни. Изборот на принципот трансферни цени ќе влијае врз распределбата на вкупниот профит меѓу деловите на компанијата. Ова всушност претставува и главна грижа за даночните власти кои се загрижени дека мултинационалните компании можат да постават такви трансферни цени за меѓуграничните трансакции кои можат да го намалат оданочивиот профит под нивна јурисдикција. Оваа можност на компаниите доведе до поинтензивна употреба на принципот трансферни цени и нивно зајакнување со тоа што трансферните цени се доведуваат до степен да претставуваат основна алатка за даночно усогласување за мулти-националните компании.

Позади изборот на принципот на трансферни цени стои цврста економска теорија, но сепак останува фактот дека може да биде од голема предност арбитрарно да може да се изберат цени преку кои поголемиот дел од профитот ќе се пренесува во земјите со ниски даноци, т.н. даночни прибежишта, и таквото пренесување на профитите да доведе до намалување на севкупниот данок платен од страна на една мултинационална група. Токму ова ја чини суштината на проблемот за трансферни цени со меѓународното оданочување во рамки на ОЕЦД. Како одговор на проблемот повеќето земји форсираат даночна законска легислатива базирана според препораките на ОЕЦД³⁵ според кои постојат ограничувања за тоа како трансферните цени можат да се поставуваат и осигуруваат дека земјата сепак ќе го оданочи својот дел кој и припаѓа.

Од аспект на компаниите ваквите регулативи може да се покажат како скапи грешки затоа што државите можат и да изгубат даноци како резултат на погрешни инструкции за поставување трансферни цени до компаниите. Дури и правилна примена на регулативите, исто така, може да креира еден проблем наспроти друг, односно метод на протекционизам наспроти двојното оданочување. Различни земји можат да применат различни методи за поставување трансферни цени па затоа мора да се води сметка во ваквите услови. Уште повеќе, некои земји може да имаат несоодветни режими на трансферни цени или нив да ги аплицираат на различни погрешни начини.

³⁵ ОЕЦД - Работен документ за трансферни цени

Затоа постојат основни дефиниции за методите за поставување трансферни цени определени од страна на ОЕЦД.

1. Традиционални трансакциски методи. Според прирачникот на ОЕЦД традиционалните трансакциски методи се сметаат за пожелни да се користат додека пак другите методи треба да се користат како методи за крајна примена. Меѓутоа, прирачникот потенцира дека не постои правило за тоа кој е најдобар метод за примена. Останува на даночниот обврзник да покаже дека кој и метод да се користи остварува разумни резултати и не бара да ја негира примената на кој било друг метод. Што се однесува до тоа што претставува разумен резултат кој треба да се очекува од примената на методите, прирачникот истакнува дека методот на трансферни цени не е толку екзактна наука за да може да даде вакви информации.
2. Споредливи неконтролирани ценовни методи. Овој метод ја споредува цената по која се одвива една контролирана трансакција со цената по која се одвива една споредлива, но неконтролирана трансакција. Споредливоста меѓу контролираната и неконтролираната трансакција постои кога нема разлики меѓу овие трансакции или доколку постојат разлики тие немаат значајно влијание или пак за кои може да се направи разумно приспособување. Доколку постојат споредливи трансакции тие спаѓаат во две категории: надворешни и внатрешни. Првата категорија се однесува за трансакции меѓу компанија А од Франција која продава на својата подружница Б во Турција. Втората категорија се однесува на трансакции меѓу неповрзани компании, како на пример: компанијата Б од Франција и компанијата В во Турција, но под споредливи услови исто како и размената меѓу компанијата А и нејзината подружница Б. Во тој случај внатрешна споредлива трансакција ќе биде или размената меѓу компаниите А и неповрзаната В, или размената меѓу неповрзаната компанија Б и поврзаната компанија А (под). Како што значи и подружницата, со терминот внатрешни се реферира на фактот дека една од страните вклучени во тестираната трансакција е исто така вклучена во споредливи неконтролирани трансакции.
3. Метод трошоци плус. Овој метод генерално се употребува за размена на готови производи и е определен од додавање (плус) соодветен бележник за трошоците настанати кај страната која продава во процесот на производство/набавка на

добрата/услугата кои се нудат, со тоа што тој бележник се заснова врз профитите на другите компании споредени со страната која продава. Овој метод ја пресметува трансферната цена врз основа на трошоците за доброта и услугите расположливи според сметководствената евиденција на компанијата. Методот е генерално прифатен од страна на даночните и царинските власти бидејќи тој обезбедува некои индикации дека трансферната цена е приближна на реалните трошоци за доброто. Но, овој метод не е транспарентен како што изгледа затоа што компанијата може многу лесно да манипулира со трошоците во сметководствената евиденција со цел да ја измени големината на трансферната цена. Понатаму, при користењето на овој метод за определување на трансферната цена компанијата мора, исто така, да одлучи за третманот на фиксните трошоци и трошоците за истражување и развој затоа што овие трошоци може да бидат проблематични за компанија која го применува овој метод.

4. Метод за цена за препродажба. Овој метод е многу сличен со трошоци плус методот. И овој метод се користи да се испита една иста трансакција онаа меѓу производителот и дистрибутерот.

Принципот на трансферни цени како поим се користи да ги објасни сите аспекти на меѓукомпаниски договори за определување меѓусебни цени за поврзани бизнис единици и подеднакво се аплицира на меѓукомпанискиот трансфер и на нематеријалните и на материјалните средства. Меѓукомпаниските трансакции меѓу границите растат рапидно и стануваат сè посложени. Кога било да имаме поврзани страни во кои било странски држави и тие да влезат во бизнис, даночните власти од земјите каде функционираат двете компании ќе инсистираат да го оданочат нивниот реален дел од приходот³⁶.

Во денешно време сè поголем број земји применуваат метод на трансферни цени. Заедно со примената на овој метод се наметнува и потребата за водење посебна документација која треба да се применува, а која може да биде и ограничувачка за бизнисот.

Во вертикално интегрираните фирми, трансферните цени играат централна улога и за целите на менаџерското сметководство и на даночното известување. Заедничко за овие цели

³⁶ Ернст и Јанг 2007/8 – Студија за глобалиот трансфер на цени, декември 2007

е тоа што трансферните цени во крајна линија ја определуваат распределбата на пријавениот приход помеѓу различните сегменти (дивизии) на фирмата.

Во однос на изразената цел на трансферните цени во мултинационалните корпорации (МНК), испитаниците во истражувањето на Ernst & Young од 2003 година наведуваат и „максимизирање на резултатите од оперативното работење“ (73%) и „оптимизирање на даночните решенија даночните оптоварувања“ (68%) или како „главен“ или „важен“ приоритет.³⁷

Во литературата за менаџерско сметководство трансферните цени долго време се сметани за инструмент за координирање на одлуките за производство и продажба на различните деловни сегменти. Трансферните цени имаат за цел да им обезбедат на менаџерите на дивизиите релевантни информации за трошоците и профитабилноста на внатрешните трансакции во компанијата. Бидејќи мерките за успехот на менаџерите на дивизиите често се засноваат врз профитот на сегментите што тие ги менаџираат, трансферните цени имаат клучна функција во распределбата на ресурсите во овозможувањето и поттикнувањето на трансферот на добра и услуги помеѓу различните дивизии. Од оваа перспектива, целта на трансферните цени е да и овозможат на една децентрализирана фирма да го постигне својот максимален профитен потенцијал.

Даночно ориентираната литература за трансферни цени, наспроти ова, во најголем дел заема монолитно гледиште на мултинационалните фирми. Следствено, функцијата поврзана со внатрешната распределба на ресурсите игра потчинета улога. Наместо тоа, трансакциите помеѓу деловните сегменти на фирмата се сметаат за така зададени и главниот фокус во оваа литература е на тоа како фирмата може да ја минимизира својата даночна обврска на светско ниво во рамки на ограничувањата на стандардот „на дофат на рака“ којшто се применува во повеќето земји на ОЕЦД (Eden, 1998).

Се поголем број компании почнуваат да ја преиспитуваат економската релевантност на цените кои се определуваат единствено за да се минимизира целокупната даночна обврска на фирмата истовремено останувајќи во согласност со стандардот „на дофат на рака“.

³⁷ Види Ernst & Young (2003). Истото истражување укажува дека кај германските компании мајки, околу 48% од испитаниците ги сметаат трансферните цени првенствено како средство за усогласување со даночните закони, додека 36% од испитаниците веруваат дека „постигнувањето на менаџерските/оперативните цели има посилено влијание врз определувањето на трансферните цени отколку исполнувањето на даночните барања или некое друго влијание.” W. Schön and K.A. Konrad (eds.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Berlin Heidelberg 2012

Во книгите за менаџерско сметководство типично се признава суштествената даночна димензија на трансферните цени.³⁸ Во исто време, во дискусијата за најраспространетите методи за определување на трансферни цени во пракса, поточно, засновани на трошоци, засновани на пазарот, и преговарани трансферни цени, обично се игнорираат даночните аспекти. Едно концептуално прашање поврзано со овој пристап е тоа што даночно прифатливата трансферна цена е самата по себе дел од економски релевантното вреднување на трансакцијата во прашање. Даночното известување на резултатите на одредена трансакција во готовински текови на даночните власти и соодветните готовински текови по оданочувањето ја определуваат целосната вредност на трансакцијата. Според тоа, во каков било обид да се определат соодветни внатрешни трансферни цени мора неопходно да се земе предвид цената „на дофат на рака“ која се користи за цели за даночно известување.

Постојат три алтернативни сценарија за трансферни цени кои се разликуваат во однос на нивните основи, како присуството на споредливи трансакции со неповрзани страни или способноста на дивизиските менаџери да ја зајакнат вредноста на интерните трансакции во компанијата со помош на специфични инвестиции. За секое од овие сценарија, се зема дозволената трансферна цена „на дофат на рака“ како зададена и се испитува како преферираната интерна цена треба да се поврзе со цената „на дофат на рака“.³⁹

2.3.2.1 Трансферни цени засновани на трошоци

За многу меѓуфазни добра и производи кои се пренесуваат од еден деловен сегмент на друг во рамки на истата фирма, не постои ефективно функционален надворешен пазар што им овозможува на фирмите да ги користат пазарните цени за одредена трансакција. Истражувањата укажуваат дека, без упатување на надворешно вреднување, фирмите често ги пресметуваат интерните трансферни цени врз основа на проценетиот трошок за производите кои треба да се пренесат.⁴⁰

³⁸ Види, на пример, Horngren et al. (2008) and Zimmerman (2006).

⁴⁰ Во отсуство на цена на надворешниот пазар, некои фирми, исто така, прибегнуваат кон режим на преговарани трансферни цени. Види, на пример, Eccles and White (1988), Tang (1993), Kaplan and Atkinson (1998) and Horngren et al. (2009).

2.3.2.2 Трансферни цени засновани на пазарот

Во многу вертикално интегрирани бизниси, горната дивизија продава меѓупроизвод и внатрешно и на надворешни клиенти. Во исто време, внатрешниот купувач може ефективно да нема никакви други извори за снабдување освен горната дивизија. Оваа ефективна монополска позиција на внатрешниот продавач може да значи дека или меѓупроизводот во прашање е високо специјализиран или дека МНК има усвоено задолжителна политика за снабдување од внатрешни извори.⁴¹

При трансферните цени засновани на трошок и трансферните цени засновани на пазарот, го добиваме истото квалитативно предвидување: оптималната внатрешна цена на трансфер треба да биде избрана под цената „на дофат на рака“. Во рамки на пристапот заснован на трошок, ова важи се додека маргиналниот трошок на интерните трансфери е под цената „на дофат на рака“, додека во рамки на пристапот заснован на пазарот, оваа нееднаквост произлегува од пожелноста на интерните компаниски попусти.

2.3.2.3 Трансфери на нематеријални средства

Внатрешното пренесување на нематеријалните средства, како патенти, трговски марки или производствена технологија, игра се позначајна улога за многу мултинационални корпорации. Во рамки на тековната дебата за распределба врз основа на формула наспроти традиционалните цени „на дофат на рака“, поддржувачите на формулата за распределба често укажуваат дека поради леснотијата на пренесувањето на нематеријални средства стандардот „на дофат на рака“ стана нефункционален.⁴²

Нематеријалните средства имаат неколку изразени карактеристики.

Прво, посебно е тешко да се верификуваат трошоците направени од одделен деловен сегмент во развојот на ваквите средства од страна на надворешно лице како, на пример,

⁴¹ И двете овие можности се истакнато застапени во студија на случај за компанијата Тимкен (Timken Company) (Bastian and Reichelstein, 2005), каде горната дивизија снабдува со специјален челик којшто претставува суровина за две долни дивизии кои произведуваат тркалачки лежишта за автомобилски и индустриски клиенти, соодветно.

⁴² Една поширока перспектива на оваа дебата може да се најде на пример кај Schoen (2010). Drucker (2010) илустрира како Google пренесува процесна технологија помеѓу повеќе европски земји така што на крајот завршува со зачудувачки ниска просечна даночна стапка на нивните европски операции.

даночните власти.

Второ, од аспект на менаџерска контрола, економските карактеристики на ваквите средства е обично тешко да се специфицираат претходно, за целите на уредувањето на внатрешните договори.

Трето, во процесот на развој на средството честопати се потребни последователни инвестиции од страна на различни дивизии во компанијата. Тогаш можат да се појават проблеми во одржување на процесот бидејќи за дивизијата која вложила капитал во развојот на нематеријално средство тешко е да ги надомести поврзаните неповратни трошоци кога последователно ќе преговара со другите дивизии за цената на пренесувањето на правата на средството. На крајот, многу нематеријални средства имаат карактеристики на „скалабилност“ (Lev, 2000) во смисла на тоа што средството станува во суштина ексклузивно јавно добро, попрво отколку приватно добро.

Бидејќи по дефиниција, нематеријалните средства не се потрошен материјал туку наместо тоа обезбедуваат економска корист во подолги временски периоди, мултинационалните фирми можат да изберат од различните достапни алтернативни форми на трансакции. На пример, дивизијата за развој може да ги продаде правата на нематеријалното добро на дивизијата за набавки за одреден пашален износ. Исто така, средството може да се изнајми на дивизијата за набавки во замена за периодични плаќања на ројалитети. До денес направени се многу мал број обиди формално да се моделира трансферот на нематеријалните средства во рамки на мултинационалните компании.

Како што рековме претходно, поголемиот дел од МНК изгледа дека преферираат една единствена група правила за трансферни цени, најверојатно поради тоа што трошоците за водење одделна внатрешна и даночна сметководствена евиденција се високи. Овие трошоци можат да вклучуваат спорови со даночните власти кога внатрешните цени на ројалитетите се разликуваат од оние употребени за даночни цели.

2.3.3 Корпоративен долг во однос на капиталот (тенка капитализација)

Кредитирањето на корпорациите во МНК со утврдување каматни стапки за ова кредитирање според концептот на тенка капитализација и потоа одбитокот на каматата во корпорацијата која ја платила е еден начин за финансирање од страна на МНК на нивните прекуокеански операции. Оваа активност воедно претставува уште една стратегија со цел намалување на данокот на приход. Генерално, постојат два начини на кои фирмите можат да ги финансираат ваквите инвестиции: тие можат да внесат во своите подружници или долгови или капитал. Кога инвестициите се финансираат со долгови, фирмите можат да признаат трошоци за камата кои се даночно одбитни. Ако МНК ги прошират заемите од јурисдикција со ниски даноци до јурисдикција со високи даноци, приходите од каматата и добивката се пренасочуваат во јурисдикцијата со ниски даноци, и фирмата ги намалува своите трошоци за данок на глобално ниво. Постојат правила кои многу земји ги користат за да ги ограничат високите нивоа на задолженост и трошоци за камата одбитни од данок, како и предложен пристап што земјите можат да го користат за да ја ограничат оваа активност на правичен, ефикасен и ефективен начин.

За да се оцени ефективноста на правилата за тенка капитализација и правилата за одбивање на каматата, ќе биде корисно да се определат критериуми врз основа на кои ќе се оценуваат ваквите закони. Можеби е невозможно да се подготви сеопфатна листа на даночни принципи кои сите би ги прифатиле. Сепак, економистите и даночните експерти утврдија генерални принципи врз основа на кои треба да се вреднуваат даночните закони.

Принцип на извесност. Генерално е прифатено дека даночните обврски треба да бидат јасно дефинирани и определени со колку што е можно помалку повеќезначност и нејасност. Корисно е и за даночниот обврзник и за даночните власти прецизно да се знае износот што се должи и кога треба да се уплатат средствата. На компаниите им се потребни овие информации за да можат да подготвуваат точни финансиски извештаи и да прават финансиски предвидувања. И на владините агенции им се потребни истите овие информации за да ги подготвуваат нивните финансиски планови. Европската комисија (ЕК) наведува дека сигурноста е многу важен даночен принцип истакнувајќи ја потребата за предвидливост и на даночниот обврзник и на владата. ЕК (2004) напиша: „... Извесноста е пожелна за да се помогне деловното планирање, но исто така и за да се обезбеди одреден степен извесност на приходите за администрацијата, на пример, ако правилата со кои се

уредува загубата-надоместокот се нејасни, тогаш ниту компаниите ниту владата нема да може да ги предвиди даночните плаќања и приходите..."

Принцип на ефикасноста. За да биде ефикасен еден даночен систем треба да собира приходи со колку што е можно помалку трошоци. Средствата кои се трошат за прибирање на даноците ги намалуваат заработките на фирмите и поединците, и не додаваат ништо на јавната благосостојба. Musgrave и Musgrave (1976) пишуваат: „ ...Трошоците за администрација и за спроведување на законот треба да бидат што е можно пониски и усогласени со другите цели..." Европската комисија, исто така, го поддржува принципот на ефикасност, пишувајќи: „ ... што поедноставна е даночната основа, толку пониски би требало да бидат и трошоците за администрација и спроведување на законот, и за администрацијата и за фирмите..." Понатаму, правилата за даночната основа мора да бидат лесни за спроведување бидејќи еден неприменлив данок тешко може да биде правичен или неутрален. Коментарите на ЕК определуваат и друга карактеристика на ефикасноста која се однесува на ефикасното функционирање на пазарите. Повеќето економисти веруваат дека кога пазарите функционираат ефикасно, даночните мотивации треба да играат минимална улога во обликувањето на одлуките на фирмите и на потрошувачите. Даноците можат да ги изобличат пазарите и да наметнат загуба на благосостојбата во една економија. Musgrave и Musgrave (1976) пишуваат: „ ... Даноците треба да се избираат така што ќе се минимизира мешањето во економските одлуки на инаку ефикасните пазари. Во идеален случај, даноците треба да имаат занемарлива улога во обликувањето на економските одлуки. Меѓутоа, даноците играат важна улога во коригирањето на неефикасноста на пазарот, или пак во справувањето со надворешните фактори..." Како што пишуваат Musgrave и Musgrave (1976): „ ...Во исто време, даноците можат да се искористат за да се коригираат неефикасностите во приватниот сектор, доколку тие се соодветен инструмент за тоа...". Слично, Европската комисија пишува (2004): „ ... Даночната политика може да се искористи за да се исправат неуспесите на пазарот, при што дисторзиите или неефикасностите во одредена пазарна економија можат да се коригираат со употребата на специфични даночни поттикнувања. Додека можеби не е лесно да се утврди дали пазарите работа ефикасно или не, повеќето економисти и даночни експерти би се согласиле дека даноците треба да играат улога во адресирањето на надворешните фактори... "

Принцип на правичност. Тешко е да се дефинира правичноста со каква било специфичност. Jones (2006) пишува: „ ... стандард врз основа на кој треба да се оцени еден данок е тоа дали данокот е правичен за луѓето кои треба да го платат?... ” Иако никој економист, општествен научник, или политичар никогаш не би се противел на правичноста како норма, постои многу мала согласност во врска со точната природа на даночната правичност. Сепак, даночните обврзници и регулатори очекуваат даночните закони да бидат рационални и логични и дека не треба да бидат случајни или произволни. Во општа смисла, најголемиот број економисти, даночни експерти и даночни обврзници очекуваат даночните закони да бидат разумни, доследни и праведни. Исто така, тие не треба неправилно да влијаат врз деловните операции без добра причина. Некои експерти го земаат генералниот концепт на правичноста и се обидоа да го опишат попрецизно. Предложени се две понатамошни дефиниции на правичноста и додека ниту една од нив не е сеопфатна, и двете го определуваат тоа што многу даночни обврзници го очекуваат. Едната се однесува на принципот на корист која тврди дека обврските на даночните обврзници треба да бидат поврзани со вредноста на услугите што ги добиваат од владата. Втората се однесува на принципот на способност да се плати, која вели дека даноците треба да бидат поврзани со капацитетот на даночниот обврзник за да ги исполни своите обврски. Нема никаква смисла да се оценуваат даноци кои не можат да се платат.

Принцип на неутралност. Не треба да дискриминираат во прилог на или против одредени даночни обврзници и инвеститори, во отсуство на надворешни фактори. Musgrave и Musgrave (1976) велат: „ ... Даноците треба да се избираат така што ќе се минимизира мешањето во економските одлуки на инаку ефикасните пазари... ” Doernberg (2008) пишува: „ ... Од гледна точка на ефикасноста, аспиративната цел на еден даночен систем генерално, или конкретно за американските правила кои ги уредуваат меѓународните трансакции, е спроведувањето група даночно неутрални правила кои ниту охрабруваат ниту одвраќаат од одредена активност. Даночниот систем треба да остане во позадината, а одлуките за бизнис, инвестиции и потрошувачка треба да се донесуваат од причини неповрзани со даноците. Генерално, постојат два различни аспекти на неутралноста. Едниот се однесува на капитално-извозната неутралност, а вториот е капитално-увозната неутралност. Еден

даночен систем го исполнува стандардот за капитално-извозна неутралност ако изборот на даночниот обврзник помеѓу инвестирањето на капиталот дома или надвор не е засегнат од оданочувањето. Во пракса капитално-извозната неутралност не постои денес, поради меѓународната даночна конкуренција и закони што ги охрабруваат земјите да го оданочуваат приходот онаму од каде што потекнува односно каде што е заработен. Schön (2009) тврди дека капитално-извозната неутралност најлесно би се постигнала кога резидентната земја на инвеститорот ќе го оданочува неговиот или нејзиниот приход стекнат на светско ниво, додека земјата на изворот целосно ќе се откаже од нејзината надлежност над приходот поврзан со нејзината територија. Меѓутоа, оданочувањето засновано на изворот е почесто отколку оданочувањето засновано на резиденцијата, и многу малку земји би се согласиле да се откажат од оданочување на добивката заработена во (или која потекнува од) нивната држава. Капитално-увозната неутралност игра важна улога во развојот на законите за тенка капитализација. Концептот на капитално увозна неутралност започнува од перспективата на земјата-домаќин на инвестицијата и го споредува даночното оптоварување за домашните и странските инвеститори. Овој стандард е задоволен кога сите фирми кои работат на еден пазар се оданочуваат по една иста стапка. За да се поттикнат странски директни инвестиции и да се поддржи меѓународната трговија, многу меѓународни договори бараат домашните фирми и прекуокеанските инвестиции да се оданочуваат рамноправно и земјите што ги прекршуваат овие правила можат да бидат подложени на трговски санкции и казни. За да привлечат или ограничат странски директни инвестиции, државите можат да се најдат во искушение да го искористат даночниот систем за или да ги субвенционираат или да ги казнуваат странските инвеститори, што се смета за нечесна трговска пракса. Според тоа, многу трговски договори и меѓународни даночни стандарди пропишуваат конзистентни даночни стапки и регулативи така што компаниите ќе се натпреваруваат на исто рамниште.

Дали тенката капитализација/правилата за намалување на добивката ја постигнуваат нивната планирана цел, односно дали е ефективна? Во овој случај, неефикасноста која даночните власти сакаат да ја поправат е пренасочувањето на заработката од јурисдикциите со високи даноци каде што била остварена, во јурисдикции со ниски даноци. Дали правилото за тенка капитализација ќе биде ефективно во постигнувањето на оваа цел? Или е толку слабо што не ја ограничува злоупотребата? Колку е лесно да се одбегнат даночните

закони и да се пренесе профитот? Дали законот е толку рестриктивен што ги ограничува фирмите од финансирање странски директни инвестиции на начини кои не се конзистентни со нивните бизнис модели? На кратко, дали законите ги постигнуваат целите за финансирање на владините услуги истовремено промовирајќи просперитетна економија? Ефективен закон за тенка капитализација треба да ги ограничува фирмите од прекумерно задолжување внатре во компанијата исклучително од причини за намалување на даноците. Но, исто така, треба да им дозволува на фирмите да се задолжат и да искористат одбивање на данокот, кога таквиот долг е нормален дел од деловниот модел на фирмата.

Даночните принципи кои се користат за да се оцени тенката капитализација, ограничувањата на одбивањето на трошокот за камата и поврзаните правила се следниве:

- 1) Принцип на извесност;
- 2) Принцип на ефикасност;
- 3) Принцип на правичност кој, исто така, вклучува:
 - а. принцип на корист и
 - б. принцип на способност за плаќање.
- 4) Принцип на неутралност кој, исто така, вклучува:
 - а. капитално-извозна неутралност и
 - б. капитално-увозна неутралност.
- 5) Принцип на ефективност.

Друг важен правен концепт е стандардот „дофат на рака“. Стандардот „дофат на рака“ уредува како поврзаните субјекти ја вреднуваат продажбата на производи и услуги. Една важна претпоставка во врска со пазарните трансакции е тоа дека страните преговараат на „дофат на рака“⁴³. Во определувањето на вистинскиот приход за оданочување на контролираниот даночен обврзник, стандардот што треба да се примени во секој случај е

⁴³ секоја страна работи во својот сопствен економски интерес обидувајќи се да ги добие најповолните можни услови од другата страна

тој на даночен обврзник што работи „на дофат на рака“ со неконтролиран даночен обврзник⁴⁴.

2.3.3.1 Развој и преглед на правилата за тенка капитализација

За да се разберат правилата за тенка капитализација ќе направиме краток преглед по ова прашање, како и подетално разработување на примената на оваа регулатива во повеќе клучни земји, како на пример, во сите Г-7 земји плус: Данска, Холандија и Нов Зеланд, бидејќи правилата во овие земји илустрираат многу од предизвиците и комплексностите во подготовката на ефективни правила за тенка капитализација/одбивање на каматата. Овие правила ќе се споредат со регулативата во неколку помали европски земји.

Од самиот почеток, правилата за тенка капитализација генерално го оценуваа билансот на состојба на фирмата за да се утврди дали има прекумерно долгови во финансиската структура на Контролираните странски корпорации. Во првата фаза, повеќето од овие правила за тенка капитализација го утврдуваат постоењето прифатлив коефициент долг-сопствен капитал со цел да се принудат поврзаните компании да применуваат нормални пазарни услови во нивните интерни трансакции. Така на пример, одредени специфични правила насочени кон одвраќање од тенка капитализација честопати бараат коефициентот долг -сопствен капитал да биде во согласност со одредена вредност за да може компанијата да ги одбие трошоците за камата.

Во последните години, сè поголем број земји воведуваат таканаречени правила за ограничување на каматата и правила за намалување на добивката.

Според одредени аналитичари, правилата за долг наспрема сопствен капитал се сосема неефективни⁴⁵. Тие сметаат дека компаниите успешно можат да ја заобиколат границата утврдена со коефициентот долг-сопствен капитал така што ќе ја зголемат висината на капиталот на финансираната подружница до износ доволен за слевање на толку долгови колку што е потребно.

⁴⁴ Во *Насоките за трансферни цени за мултинационални претпријатија и даночни администрации на ОЕЦД* (2010) е цитиран стандардот „дофат на рака“ (pp. 31-32). Финансиските прописи на САД §1.482(1)(б)(1) исто така го поддржуваат стандардот „дофат на рака“

⁴⁵ von Brocke и Perez (2009)

Како резултат на ова земјите почнаа со ограничување на коефициентот долг-сопствен капитал за постепено целосно да се потпрат на стандардот „дофат на рака“.

Постојат уште неколку други аспекти на правилата за тенка капитализација кои заслужуваат внимание. Еден од нив е дека земјите ги земаат предвид правилата за тенка капитализација во другите земји кога ги развиваат сопствените политики⁴⁶.

2.3.3.2 Тенката капитализација/одбивање камати во САД

Корпоративните даноци на приход во САД се помеѓу највисоките во светот со конкуренција само во Јапонија. Стапката на федералниот данок на приход според податоците објавени од страна на КПМГ⁴⁷ изнесува 40%.

Правилата за тенка капитализација во САД беа првпат спроведени во 1989 кога стапи на сила дел 163 (s) од Даночниот законик на САД. Додека коефициентот долг-сопствен капитал на САД е понизок од наложените вредности во другите држави, ова не мора да значи дека правилата се ефективни во постигнувањето на нивните цели. Ако ограничувањата се неефективни, фирмите сеуште можат да ги пренасочуваат приходите во странство преку прекумерни долгови.

Еден начин на кој МНК можат да избегнат ограничувања на коефициентот долг-сопствен капитал е преку вбризување и капитал и долгови во одредена подружница. Ако МНК има намера да ги намали даноците, прво може да пресмета колку долгови сака да наметне на подружницата за да ја намали добивката и потоа да пресмета колку капитал мора да се инвестира за да биде во согласност со ограничувањата за коефициентот долг-сопствен капитал. Додека надворешниот коефициент долг-сопствен капитал на компанијата на светско ниво може да биде определен од целта на фирмата да го урамнотежи ризикот и приносот на акционерите, ова не е неопходно за мотивацијата за секоја внатрешно-финансирана подружница. Оптималната структура на долговите за едно светско

⁴⁶ van Saargoea (2009) пишува дека — законодавецот во Холандија ја испитуваше можноста за воведување на нова легислатива што е слична на таа што се применува во Германија (p.7). von Brocke и Perez наведуваат — Со законот за буџет од 2008, италијанскиот парламент воведо нови правила за ограничување на каматата инспирирани од новите германски правила, и ги укина законите за тенка капитализација кои се применуваа од 2003 (p. 33). Ова делумно е резултат на потрагата по поефективен начин за регулирање на оваа активност, но исто така, може да биде мотивирано и од даночна конкуренција.

⁴⁷ <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>

претпријатие можеби не е оптималната структура на долгови за една подружница особено ако таа контролирана странска корпорација (КСК) работи во земја што наложува високи даноци на приход.

Тековните правила во САД не го ограничуваат ефективното намалувањето на добивката, како што покажа студијата на Seida и Wempe (2004). Многу други индустријализирани земји презедоа поагресивни чекори за контрола на намалувањето на добивката, како што ќе се покаже во понатамошните поглавја од овој труд. Бидејќи САД се обидуваат да изнајдат дополнителни извори на даночни приходи тие треба да се обидат да ги стегнат постоечките правила со кои не се контролираат соодветно даночно мотивираните внатрешни компаниски долгови.

2.3.3.2 Тенката капитализација/одбивањето камати во Германија

Германија првично вовеле ограничувања на коефициентот долг-сопствен капитал за да го контролира прекумерното финансиско задолжување. Граничниот коефициент долг-сопствен капитал во Германија беше 1.5 спрема 1 во најголемиот број ситуации, меѓутоа вредностите на дело изнесуваа 3 спрема 1 за холдинг компаниите. Германските правила нудат три исклучоци на овие правила за ограничување на каматата. Прво, да биде административно ефикасно, *de minimis* правилото утврдува дека ограничувањето на каматата не се применува кога фирмите ќе направат нето трошоци за камати помалку од еден милион евра годишно. Второ, една независна клаузула обезбедува исклучок ако релевантниот бизнис не е целосно консолидиран во резултатите на претпријатието на глобално ниво или од финансиски причини или од причини поврзани со контрола на бизнисот. Трето, исклучок се дозволува ако бизнисот припаѓа на глобално претпријатие, и коефициентот капитал-средства за подружницата е поголем од или изнесува еден процент од коефициентот капитал-средства на глобалното претпријатие. Со други зборови, ако подружницата е помалку задолжена од глобалното претпријатие или не е повеќе од еден процент повеќе задолжена од глобалниот бизнис, фирмата не е ограничена со правилото за ограничување на каматата.

2.3.3.3 Тенката капитализација/одбивањето камати во Холандија

Тековните правила на Холандија стапија на сила на 1 јануари 2004. Овие правила утврдуваат два теста за да се определи дали трошоците за камата се признаваат како одбитна стапка од данокот на добивка. Првиот тест се однесува на коефициентот долг-сопствен капитал на самата компанија што треба да се оданочи којшто може да изнесува максимално 3:1. Долгот се дефинира како просечните обврски минус просечните побарувања, така што правилата 70 го мерат нето долгот, попрво отколку бруто обврските. Оваа цифра се споредува со просечниот капитал за даночни цели⁴⁸.

Втората опција е да се користи глобалниот коефициент долг-сопствен капитал на претпријатието. Поточно, ако даночниот обврзник во неговата даночна пријава се определи за овој коефициент (вториот коефициент), неговиот прекумерен долг се смета дека е износот со кој просечниот коефициент долг-сопствен капитал го надминува просечниот коефициент долг-сопствен капитал на групата на која и припаѓа. Ако даночниот обврзник припаѓа на повеќе од една група се применува највисокиот коефициент долг-сопствен капитал. Даночниот обврзник може да избере дали сака да се примени коефициентот три спрема еден или глобалниот коефициент долг-сопствен капитал на претпријатието и на фирмите им е дозволено на годишно ниво да ја избираат мерката со која ќе се тестираат нејзините долгови.

За да се спречат злоупотреби и да се одржуваат даночните приходи, правилото на Холандија, исто така, утврдува и неколку специфични случаи во кои каматата не се одбива за даночни цели. Ако една холандска корпорација направи долгови за финансирање на распределбата на профитот, инвестира во поврзани субјекти, или стекнува поврзан субјект, поврзаниот трошок за камати може да не биде даночно одбитен. Меѓутоа правилата, исто така, обезбедуваат два исклучоци на овие ограничувања. Ако заемите се земаат за издржани

⁴⁸ Правилата, исто така, утврдуваат дека фирмите мора да користат цифра за капитал од најмалку едно евро, дури и ако просечниот капитал е определено дека изнесува помалку од таа цифра. Ако коефициентот долг-сопствен капитал надминува 3:1 и вишокот е поголем од 500,000 EUR, поврзаниот трошок за камата не е одбитен од данок. Сепак — износот на каматата што не е одбитен не може, меѓутоа, да биде поголем отколку износот на каматата на заемите што се должат на субјекти кои се поврзани со даночниот обврзник минус износот на каматата на заемите што се должат од субјектите на даночниот обврзник (van Saparoea, 2009, p. 4).

деловни причини или ако приходот се оданочува по прифатлива стапка, што генерално се дефинира како 10% од приходот, овие правила не се применуваат. Во јануари 2008 Холандија ги измени овие прописи. Поточно, исклучокот што им овозможуваше на фирмите да се задолжуваат се додека поврзаниот приход од камати се оданочува со 10%, беше изменет⁴⁹.

Кипар, Естонија, Ирска и Малта моментално немаат никакви правила за тенка капитализација или одбивање на каматата. Латвија и Литванија го ограничуваат коефициентот долг-сопствен капитал на четири спрема еден. Трошоците за камата за долгови над ова ниво не се одбитни од данок. Луксембург и Словенија го ограничуваат коефициентот долг-сопствен капитал на шест спрема еден. Словенија планира да го намали ограничувањето од шест спрема еден на четири спрема еден во 2012. Четирите земји со политики за тенка капитализација не ги промениле своите политики откако биле за првпат воведени.

Големите земји како: Германија, Франција или Соединетите Држави имаат прилично комплексни правила кои го ограничуваат одбивањето на каматата на внатрешниот долг додека малите земји како: Ирска, Луксембург и многу земји во Источна Европа или воопшто немаат правила за тенка капитализација или пак имаат многу либерални. Земајќи предвид дека коефициентите долг-сопствен капитал од 1.5 спрема 1 во САД се покажаа како неефективни во ограничувањето на инвестираните корпорации таму, многу малку е веројатно дека коефициентите четири спрема еден или шест спрема еден ќе го ограничат намалувањето на добивката.

2.3.4 Плаќање на интелектуална сопственост (франшизи и лиценци)

Стратегијата за даночно планирање на мултинационалните компании, плаќање на интелектуална сопственост е многу важна при анализата на процесот за даночно планирање на мултинационалните компании бидејќи оваа класа средства има две важни

⁴⁹ Бидејќи стапката за данок на приход на Кипар 10%, а на Холандија е 25.5%, една МНК може да формира подружница на Кипар, да го зголеми долгот на поврзан субјект во Холандија и значително да ги намали даноците на приход.

карактеристики: Првата е дека таа претставува главен предуслов за создавање вредност во мултинационалните компании. Втората е дека таа е доста мобилно средство. Овие характеристики имплицираат дека интелектуалната сопственост игра една важна улога во меѓународните односи при даночното планирање на мултинационалните компании.

Одредени мултинационални компании неодамна беа јавно повикани на истражување во врска со нивните постапки со кои успеаа драстично да ја намалат својата даночна обврска. Станува збор за компании кои поседуваат посебен вид интелектуална сопственост и во рамки на групацијата пренесуваат профит по основ на лиценцирање. Не е за изненадување дека повеќето од компаниите кои во моментов се обвинуваат дека избегнуваат даноци имаат поставено токму вакви бизнис модели за пренесување на профитот-засновани на плаќања на интелектуална сопственост. Така на пример, даночното планирање и поставените модели на Гугл, и многу други компании на САД во делот на информатичката технологија успеаа да ја намалат нивната даночна обврска на нивниот приход остварен надвор од територијата на САД, токму преку стратегии за пренесување на профитот на основа на плаќање на интелектуалната сопственост.

Станува збор за плаќања на интелектуална сопственост (ИС), односно стратегии за пренасочување на профитот по основ на плаќања на интелектуалната сопственост. За да го разгледаме овој начин како една стратегија за даночно планирање треба да се разгледаат и образложат сите канали за спроведување на овој начин.

Под овој начин ќе објасниме две најрепрезентативни стратегии за даночно планирање засновани врз интелектуалната сопственост кои најчесто се користат од страна на мултинационалните компании и преку нив ќе ги објасниме клучните грешки и пропусти во националните и меѓународните даночни законски решенија кои овозможуваат овие стратегии за избегнување на даночната обврска воопшто да се случат.

Двоен ирско-холандски сендвич (ДИХС)

Конкретно како најзначајна стратегија во оваа насока се смета Двоен ирско-холандскиот сендвич (ДИХС). Како што имплицира и самото име структурата вклучува две компании основани во Ирска, едната Холдинг компанија-носител на интелектуалната сопственост и другата оперативна компанија, и една компанија како преносител-канал основана во Холандија. Компанијата холдинг-имател на интелектуална сопственост е директна

подружница на мајката компанија во САД и единствен сопственик на ирската оперативна компанија и холандската преносител-канал компанија. Компанијата холдинг-имател на интелектуална сопственост е управувана и контролирана во Бермуда(или друга земја) и затоа согласно ирските даночни законски решенија се смета за даночен резидент на Бермуда(или таа друга земја). САД на пример, ја третира оваа компанија како Ирски даночен резидент затоа што според даночната легислатива на САД даночното резидентство се определува според земјата каде компанијата е основана.

Подетално, во текстот кој следи се објаснуваат поедначните чекори и елементи на двојниот ирско-холандски сендвич.

(1) Плаќање ниски даноци на првичниот трансфер на интелектуалната сопственост

Да се постави структурата потребно е прво компанијата мајка во САД да го пренесе правото за користење на интелектуалната сопственост надвор од САД кон холдинг, компанија-носител на правото на интелектуалната сопственост во Ирска. Пренесувањето на полно право на нематеријално добро ќе повлече оданочување на скриени резерви и идни приходи создадени од ова нематеријално средство во согласност со регулативата на САД за оданочување на ројалитети. За да не дојде до ова, холдинг компанијата-носител на правото во Ирска склучува договор за купување на нематеријалното добро и склучува еден договор со компанијата мајка од САД за поделба на трошоците за идните модификации и/или унапредувања, проширувања на интелектуалната сопственост. Следствено, холдинг компанијата – носител на интелектуалната сопственост ја поседува интелектуалната сопственост и сите права по нејзе согласно договорот за поделба на трошоците за нејзиното доразвивање, па оттука повеќе не треба да се прават периодични плаќања на лиценци кон мајката компанија во САД.

Одредувањето цена за купување на нематеријалното добро (интелектуалната сопственост) според принципот на дофат на рака најчесто е многу комплицирано и тешко бидејќи нематеријалното добро е само делумно развиено во моментот на купување и пренос и ризикот е поврзан со идните заработки. Оттука, мултинационалните компании имаат

разумна маржа во определувањето на цената и можат да избегнуваат високи дополнителни даноци.

(2) Скоро и да нема оданочување во земјата –краен корисник поради електронската трговија

Мултинационалните компании кои користат ‘двоен ирско-холандски сендвич’ многу често овозможуваат услуги и продаваат добра преку интернет. Ирската оперативна компанија во процесот настапува како договорен партнер на сите потрошувачи од неамериканско потекло кои ги купуваат овие услуги и добра преку интернет токму од ирската компанија. Компанијата продавач-ирската оперативна компанија, нема физичко присуство во земјата на купувачот па оттука и профитот остварен од оваа продажба не може да биде оданочен таму. Функциите, како на пример, испораката на добрата, производството или маркетиншките услуги најчесто се доделени на група компании кои се мал ризик и се лоцирани во земјите каде потрошувачите имаат своја резидентност. Овие компании се најчесто даватели на услугите на ниво на групацијата и функционираат во групата на основа на методот за фактурирање “плус трошоци” и при тоа се одржува даночната основица во земјата на крајниот потрошувач на ниско ниво.

(3) Постапување високи плаќања на ројалитети го намалува оданочувањето на ниво на оперативната компанија

Остварените профити од оперативната компанија за продажбите се предмет на оданочување во Ирска. Меѓутоа, даночната основа на оваа компанија е приближно секогаш блиску до нулата затоа што таа плаќа високи даночно признати трошоци за ројалитети (франшизи или лиценци) за користењето на интелектуалната сопственост кон холдинг компанијата имател на интелектуалното право. Со оглед на тоа дека Ирска од неодамна го вовеле правилото на трансферни цени и тоа не се аплицира на договори склучени пред јули 2010 година, повеќето компании кои го користат ‘двојниот ирско-холандски сендвич’ можат да постават цени за ројалитетите колкави што милуваат.

(4) Поставување на холандската компанија преносител-канал да избегнува данок на задршка на профитите кои излегуваат од границите на ЕУ

Ројалитетите не се плаќаат директно на холдинг компанијата - имател на интелектуалната сопственост туку се пренесуваат кон неа преку компанијата преносител-канал во Холандија која ги реиздава лиценците. Оваа компанија не спроведува никакви економски активности. Таа се вметнува во шемата затоа што Холдинг компанијата-имател на интелектуалната сопственост е со резидентски статус на Бермуда, а согласно ирските даночни прописи Ирска наметнува данок на задршка на ројалитети платени кон Бермуда. Преку канализирањето на ројалитетите низ холандската компанија преносител-канал, данокот на задршка може да биде целосно заобиколен бидејќи ројалитети платени од Ирска кон Холандија не се даночат со овој данок согласно директивата на ЕУ за камати и ројалитети. Холандија не наметнува данок на задршка на какво било плаќање ројалитети, независно од резидентскиот статус на компанијата примател на ројалитетот. Даночната обврска на компанијата преносител-канал во Холандија се состои единствено од мал износ данок како надоместок за користење на холандскиот даночен систем.

(5) Холдинг компанијата- имател на интелектуалната сопственост не се оданочува во Ирска и во Бермуда

Холдинг компанијата-имател на ИС не се оданочува ниту во Ирска ниту во Бермуда поради тоа што Ирска ја смета компанијата за свој нерезидент, а Бермуда не наметнува данок на корпоративното работење. На овој начин профитите кои се заработени во ЕУ излегуваат од ЕУ виртуелно неоданочени.

(6) Регулативата на САД за контролирани корпорации се избегнува со избор на системот за оданочување ограничена интелектуална сопственост (check-the-box)

САД, исто така, не го даночи приходот кој не се остварил во САД се додека тој не се редистрибуира како дивиденди или не се квалификува како потприход од категорија Ф (Subpart F Income). За да се избегне оваа квалификација, ирската оперативна компанија и

холандска компанија преносител-канал поднесуваат избор на систем за органичена интелектуална сопственост кој подразбира дека сега двете овие компании (ирската оперативна и холандската преносител) ќе бидат третираани како една единствена ирска компанија и нивниот приход се гледа збирно од аспект на даночната регулатива на САД. Плаќањето на ројалитети меѓу компаниите на овој начин се иззема од предвид бидејќи станува збор за една компанија и остануваат само приходите од продажбите кон потрошувачите кои не потпаѓаат под категоријата потприход Ф да се третираат како оданочив приход од аспект на САД.

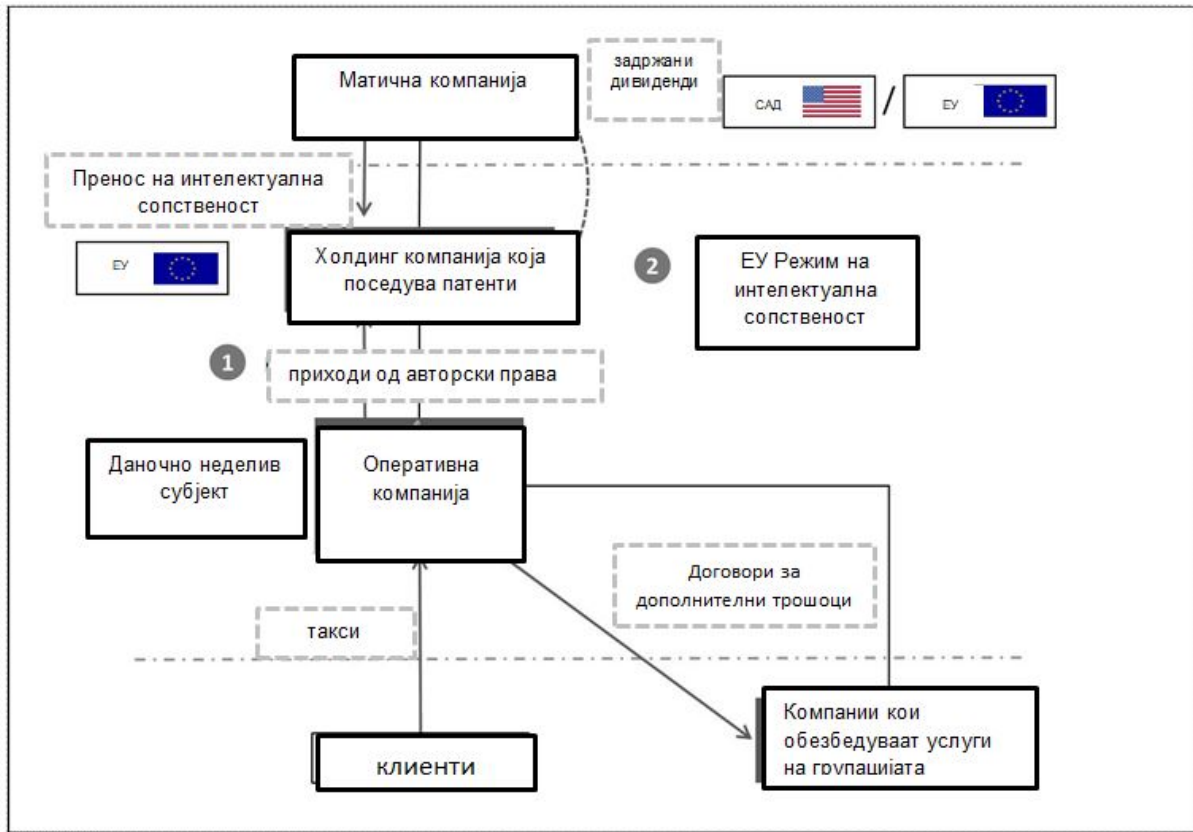
Систем на ограничена интелектуална сопственост

Друг пример за тоа како холдинг компании со интелектуална сопственост може да се искористат за да се минимизираат даноците е да се префрли интелектуалната сопственост на холдинг компанија специјализирана за интелектуална сопственост која е резидент во европска земја која нуди посебен систем на ограничена интелектуална сопственост, како на пример: Луксембург, Белгија или Обединетото Кралство.

Двете главни разлики во однос на структурата на „двоен ирско-холандски сендвич“ се објаснети во продолжение.

(1) Одбегнување од данок на задршка благодарение на Директивата за камати и ројалитети

Оперативната компанија плаќа ројалитети директно на холдинг компанијата специјализирана за интелектуална сопственост. Не треба да се вметнува никаква компанија преносител-канал за да се избегне данокот на задршка бидејќи холдинг компанијата специјализирана за интелектуална сопственост е сместена во земја-членка на ЕУ и според тоа се применува Директивата за камати и ројалитети.



Слика 1: Структура на систем на ограничена интелектуална сопственост

(3) *Ниски даноци на ројалитетите на ниво на холдинг компанијата специјализирана за интелектуална сопственост*

Ројалитетите не се целосно неоданочени на ниво на холдинг компанијата специјализирана за интелектуална сопственост. Сепак, бидејќи режимите на системот за органичена интелектуална сопственост или дозволуваат ослободување од данок на голем дел од приходите од ројалитети или нудат

намалени даночни стапки за таквите приходи, даночната обврска за холдинг компанијата специјализирана за интелектуална сопственост е многу ниска.

И двете мерки за зајакнување на резидентното оданочување имаат потенцијал да го намалат одбегнувањето од данок на мултинационалните компании. Сепак, не сите земји би сакале да ги применуваат бидејќи додека некои земји губат како резултат на пренасочување на

профитот, други земји добиваат. На пример, не е во интерес на САД да ги затегнат правилата за контролираните странки корпорации или правилата за даночна резидентност бидејќи американските мултинационални компании тогаш би ја изгубиле конкурентската предност од избегнување на европските даноци на корпоративните приходи наложени на приходите од странство. Исто така, други различни европски земји, помеѓу нив: Луксембург, Холандија, Швајцарија и Велика Британија, се натпреваруваат за даночните основи и работни места преку драстично намалување на резидентното оданочување на мобилните приходи преку режимите на системите за ограничена интелектуална сопственост. Оттука, не е реалистична опција да се чека на овие земји да го зајакнат резидентното оданочување. Сепак, би можело да се изврши притисок на земјите со воведување група правила кои ќе ги спречуваат да применуваат специфични даночни поттикнувања како тие системи. Една можност за ова е постоечкиот кодекс за однесување на ЕУ за оданочување на бизнисите. Досега, кодексот за однесување се покажа како успешен бидејќи многу земји-членки ги повлекоа даночните режими кои се сметаа за штетни во изминатите 15 години. Меѓутоа, кодексот за однесување не е правно обврзувачки и не нуди прецизни дефиниции на штетни даночни режими. Според тоа, не е јасно дали кодексот на однесување се однесува на системите за ограничена интелектуална сопственост. Меѓутоа, дури иако овие системи би се забраниле, пренасочувањето на профитот и агресивното даночно планирање би останале.

Оперативната компанија генерално може да биде резидентна во која било земја-членка на ЕУ. Меѓутоа, лоцирањето во земја која целосно не го применува принципот „на дофат на рака“ овозможува зголемување на износот на пренасочениот профит. Како во случајот на „двојниот ирско-холандски сендвич“, за оваа структура потребно е да не важат никакви правила за контролирана странска корпорација во резидентната земја на компанијата мајка и дека интелектуалната сопственост може да се пренесе без покренување високи излезни давачки.

2.3.5. Методот на ограничено оданочување и хибридни претпријатија (check-the-box & hybrid entities)

Методот на ограничено оданочување како начин за избегнување на оданочувањето на мултинационалните компании е воведен во 1996 година. Методот подразбира

мултинационалните компании да имаат можност да изберат на кој начин ќе бидат дел од даночниот систем на САД, дали ќе се даночат како партнерство или како редовна правна форма односно регуларен правен субјект. Еден правен субјект кој е составен од најмалку два потсубјекти-членови може да избере дали ќе биде класифициран како партнерство или како претпријатие за потребите на оданочување. Овој изборен режим беше промовиран како најзначајното поедноставување на правилата за даночна класификација на даночните обврзници и во основа се докажа како такво во праксата при неговата имплементација. Правилото подоцна се прошири и на странските правни субјекти кои, исто така, како и домашните можеа да бираат како да бидат даночени во САД. Оваа можност создаде поволна клима за сериозно меѓу-гранично даночно планирање. Каде е суштината на моделот од аспект на даночењето? Кај корпорациите приходите се предмет на даночење со корпоративен данок како што тие се создаваат, како што е и приходот на сопствениците од корпорациите исплатен во форма на дивиденда, предмет на даночење со данок на дивиденда. Од друга страна, кај партнерствата приходите се следат како што се движат кон партнерите и не се даночат како што се создаваат туку се даночат партнерите во моментот кога ги остваруваат приходите, без разлика дали приходите се делат или не.

Преку овој модел се дозволува на мултинационалните компании да создаваат правни субјекти кои имаат различни третмани во две различни држави од кои едната е САД. Овие правни субјекти уште се нарекуваат хибридни претпријатија и тие се суштината на поставената структура на мултинационалните компании за постигнување ефективно ниска даночна стапка. Еден од начините е да се користат т.н. невидливи кредити со кои ќе се пренесуваат заработките од земји со високо даночење кон земји со ниски даноци или земји во кои нема воопшто даноци. Наједноставната структура вклучува еден “невидлив” правен субјект за даночниот систем на САД лоциран во земја даночен рај кој дава заем кон подружница лоцирана во друга странска даночна јурисдикција. САД не ги покрива под своја даночна ингеренција ниту заемот ниту каматата. Странската земја пак ќе го признае правниот субјект во даночниот рај како претпријатие и ќе дозволи трошокот за камата да се одбие како признат трошок и на тој начин да се намали данокот платен во странската земја. Токму поради овие можности далеку се усложнија трансакциите и САД повлекоа низа чекори кон затегнување на овие можности дури и повлекување на методот како опција. Меѓутоа бизнис заедницата, особено мултинационалните компании од САД упатија

жестоки апели и лобирања за таквата постапка да престане и методот да остане на сила, што вроди со резултати. Методот како суштина значително ги поедноставува претходно поставените правила за определување на корпоративниот статус од аспект на даночните импликации, односно дали се работи за партнерство или претпријатие со ограничена одговорност, па следствено на тој статус да се имплементира соодветна даночна политика. Ваквото разграничување заради понатамошна примена на соодветна даночна политика е особено значајно поради многу тенката линија меѓу корпорациите со ограничена одговорност и партнерството во одредени сегменти, а која многу често овозможуваше еден правен субјект да добие неправеден даночен третман поради погрешното определување на неговиот правен статус.

За да може да избираат правните субјекти треба да исполнуваат определни три предуслови:

1. субјектот мора да опстојува независно/одвоено од неговиот сопственик,
2. мора да биде деловен субјект,
3. не смее да биде претпријатие во сенка.⁵⁰

Вака поставен методот има една најзначајна предност, а тоа е едноставноста.

Со воведување на методот за ограничено оданочување на 1 јануари 1997 година правните субјекти, домашни и странски, имаат можност да направат сопствена идентификација, избор на начинот на оданочување. Деловните субјекти секако дека не функционираат секогаш исклучиво во рамките на САД. Така, на пример, мултинационалните компании по дефиниција имаат свое присуство во бројни земји каде функционираат оперативно и создаваат приходи од своите различни подружници. На самиот почеток не беше баш јасно до каде треба да се прошири регулативата со цел да се определи правилна квалификација на создадениот приход за оданочување според регулативата на САД.

Се издиференцираа три области каде беа потребни интервенции:

⁵⁰ Хенри Ц. Лишер јуниор, "Даночна класификација по избор за квалификувани домашни и странски деловни субјекти според конечните правила на методот на ограничено оданочување," (1997).

- странската регулатива не секогаш има иста одредба како таа на САД за класифицирање на деловниот субјект,
- зголемената веројатност дека САД и другата странска земја ќе направат контрадикторна класификација на еден деловен субјект по методот на избор и
- зголемената флексибилност да се класифицира странскиот деловен субјект по негова желба за потребите на оданочувањето во САД.

Странскиот деловен субјект пред воведувањето на методот за ограничено оданочување се сметаше за неинкорпорирана подружница за потребите на оданочувањето во САД без оглед на неговиот статус во странската даночна јурисдикција. Најчесто се сметаше дека надлежна даночна јурисдикција е таа на земјата во која деловниот субјект е инкорпориран, а не таа на САД.

Конечната регулатива за ограниченото оданочување ги вклучува и странските субјекти – подружници како подобни субјекти за оданочување според даночниот систем на САД кои пак можат да го изберат токму тој систем за оданочување на своите приходи. Логиката позади проширувањето на методот за ограничено оданочување и за странските деловни субјекти во голема мера ги отсликува причините за поддршка која овој метод ги дава на домашниот пазар. Главните причини се едноставноста и намалувањето на трошоците. Методот, исто како и за домашните субјекти така и за странските, ја зголемува правичноста и неутралноста меѓу даночните обврзници.

Една примарна загриженост при имплементацијата на методот за ограничено оданочување и на странски деловни субјекти беше зголемената можност за неконзистентен третман на еден ист субјект од две различни даночни законодавства. Така на пример кога САД класифицира еден субјект како партнерство или неинкорпориран субјект, странската земја го класифицира истиот субјект како корпорација. Во овој случај тој субјект се смета за хибридно претпријатие. Во обратна ситуација, кога странската земја го класифицира субјектот како партнерство или неинкорпотиран субјект а САД го класифицира субјектот како корпорација се смета спротивно хибридно претпријатие. Уште на почетокот на примената на методот за ограничено оданочување се сметаше дека тој ќе предизвика зголемено појавување на хибридните претпријатија.

Доколку имате класификација како партнерство или корпорација за даночните цели на САД која е ваш избор, тогаш доколку поставите странска компанија која не се смета за

корпорација согласно даночната регулатива на САД можете да овозможите “проточен даночен третман низ САД и тоа би значело создавање хибридно претпријатие едноставно со ограничено оданочување. Како смирување на тензијата дека интензивно ќе се појавуваат хибридни претпријатија поддржувачите на проширувањето на регулативата за методот на ограничено оданочување и на странски деловни субјекти поставија три меѓусебно независни аргументи:

Првиот, го бранеа овој процес со ставот дека тој е на некој начин поедноставување на и онака постоечкиот изборен систем па оттука нема да влијае на таквите инцидентни злоупотребувања со хибридните претпријатија.

Вториот, ги потенцираа предностите на методот кои секако се поголеми од кое било маргинално зголемување на злоупотребата на хибридни претпријатија. Односно, едноставноста, ефикасноста, правичноста и оправданоста на даночното планирање предизвикано од методот за ограничено оданочување го оправдува кој било дополнителен ризик од зголемена злоупотреба на хибридните претпријатија.

Третиот, аргументираа дека постојат многу посоодветни методи за ограничување на злоупотребата на хибридните претпријатија наместо негирање на правото на странските правни субјекти да имаат можност за избор на методот за ограничено оданочување.

Хибридните претпријатија како модел преку кој се остваруваат можностите за намалување или избегнување на даночната обврска подразбираат имплементирање практики за искористување на различниот даночен третман меѓу две даночни законодавства за одредени трансакции пренасочени низ нив. Ова прекугранично искористување на можностите на даночните законодавства поедноставно може да се објасни како користење на поповолниот од двата конфликтни даночни системи во насока на намалување на севкупната даночна обврска на даночниот обврзник споредено со ситуацијата кога тој би бил даночен обврзник ексклузивно само на едно од даночните законодавства. Искористувањето на можностите на даночните законодавства се прави преку хибридните претпријатија со воведување меѓународни трансакции на трошок на домашните трансакции, со промовирање трансакции кон земји во кои корисноста од поповолниот третман е поголема, пренасочува ресурси од економии без потенцијални можности кон

економии кои имаат потенцијални можности за искористување вакви даночни повластици од меѓународните трансакции.

2.3.6. Примери на стратегии за избегнување на даночната обврска на одредени мултинационални компании

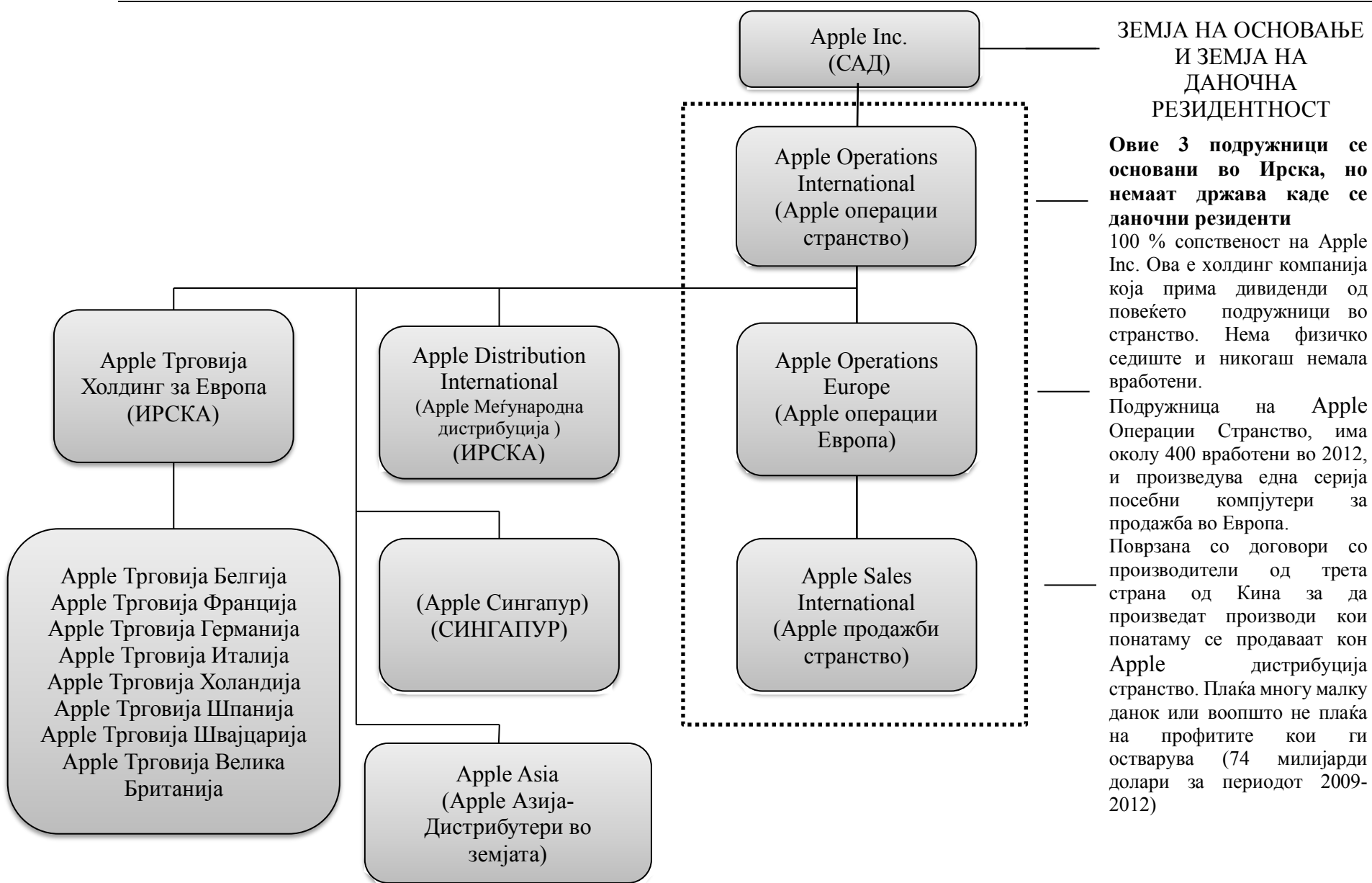
Apple Inc.

Зборувајќи за тенката линија меѓу даночното планирање и даночна евазија не можеме, а да не го споменеме примерот на гигантот Apple за 2013 година. Според повеќе различни финансиски објави и покрај фактот што оваа компанија остварува милиони како профит во Велика Британија сепак успеала да не плати данок на добивка на даночните власти во Велика Британија. Според анализите во најголема мера тоа се должи на доделување акции, удели на своите вработени како дел од нивната компензација за ангажманот. Овој трошок компанијата може сосем легално да го намали од своите даноци. На истиот начин, користејќи ја истава опција, компанијата Facebook го елеминирала својот цел даночен товар во 2012 година. Сепак, технолошкиот гигант не е единствената компанија која е јавно позната, а која успеала да ги избегне даноците во Велика Британија. Истото и успеало и на Starbucks, која најавила дека за 2014 година планира да плати данок на добивка, данок кој последен пат го платила за 2008 година како резултат на користењето на даночните повластици или олеснувања.

Однесувањето на Apple и неговата ниска даночна обврска е доста индикативно, особено за мултинационалните компании основани во САД кои се способни да ги искористат предностите кои им се нудат со различните даночни системи на глобално ниво. Американската непрофитна лоби организација, граѓаните за даночна правда објави податок дека дури 18 од најголемите компании во САД, (меѓу кои и Apple) ги користеле даночните прибежишта за да избегнат приближно 92 милијарди долари американски даноци. Овој податок е објавен нешто повеќе од еден месец по отворањето на предметот Apple од страна на Сенатот во САД кој обзнани дека компанијата успеала преку пренесување дел од профитот во земји со ниски даночни стапки да плати нешто помалку од 2% данок на 74 милијарди долари профит остварен на светско ниво во периодот од 2009 до 2012 година. Извршниот директор на Apple ја бранеше позицијата на компанијата на

сослушувањето пред Сенатот во мај 2013 со изјавата дека гигантот ги има платено сите даноци кои ги должел.

Според извештајот на Комисијата која работеше на овој предмет, компанијата избегнала милијарди долари даноци преку користењето на своите меѓународни подружници. Apple има свои подружници во Ирска, каде компанијата испреговарала со даночните власти повластена даночна стапка од 2 проценти. Овие единици на компанијата договараат производители за составување на продуктите на компанијата, ги продаваат продуктите на други поврзани страни за дистрибуција и го враќаат профитот назад низ ланецот на компании преку дивиденди. Главната поента е во тоа што овие подружници немаат декларирани даночни седиште и затоа воопшто не плаќаат даноци, што сосема легитимно им се овозможува согласно ирските даноци. И покрај тоа што имаат официјално лоцирање по регистрација во Ирска, само поради фактот дека управувачката структура е лоцирана во САД, Apple може да ги направи дека ефектно не припаѓат никаде како даночен резидент – дека се надвор од даночната палка на која било даночна власт, без никаква обврска за чување податоци, дури и без потреба за поднесување барања за поврат на даноците каде било во светот. За што поточно станува збор? Мрежата на подружници на компанијата во странство, функционира така што компаниите се основани со седиште во Ирска, каде компанијата има испреговарано посебна даночна стапка од 2 проценти или пониско, но сепак ги држи нејзините банкарски сметки и податоци во САД, Калифорнија, каде одржува дури и состаноци на управата. Бидејќи САД ја базира резидентноста од даночен аспект според местото каде компаниите се основани, додека пак Ирска според местото од каде се управувани и контролирани, подружниците на компанијата потпаднаа некаде помеѓу овие правила на даночните власти на двете држави. Тие не поднесоа даночни извештаи за даночен поврат ниту во Ирска ниту во САД или која било друга земја во последните 5 години. Меѓутоа, во суштина компанијата направи пренос на правата за нејзината интелектуална сопственост кон подружниците во Ирска и оттука не беше предмет на директно даночење во САД, бидејќи во САД, поточно Калифорнија, само се управуваа компаниите од Ирска. Според ирските даноци пак од друга страна, токму тоа (управувањето лоцирано во САД) направи тие компании да не бидат предмет на директно даночење во Ирска.



Компанијата Apple има своја холдинг компанија во Ирска која нема никаква оперативна активност дополнително на онаа поставена преку нејзините компании ќерки во странство. Компанијата во САД, претставува мајка компанија на целата групација, и таа плаќа даноци на заработката од инвестицијата во холдингот. Меѓутоа, целиот профит од работењето на компанијата е лоцирано во холдинг компанијата во Ирска која пак не плаќа никакви даноци на ниедна даночна власт поради тоа што тврди дека нема резидентност никаде. Веднаш под холдинг компанијата се наоѓа една ирска компанија која е главна за држење на договорите со кинеските производители и која има сопственост на залихите кои тие ги создаваат. И оваа компанија нема даночна резидентност никаде и плаќа некои многу ниски даноци кон ирската даночна власт, но пресметани по значително пониска даночна стапка од пропишаната. Оваа компанија како и другите оперативни компании во Ирска го имаат правото на технологијата на компанијата основано во САД.

Како всушност се одвива процесот на избегнување на даночната обврска во компанијата? Компанијата од Ирска ги тарифира другите компании на Apple со високи цени за опремата па така скоро целиот профит се книжи во Ирска, а не во Велика Британија, Германија или кадебило каде што се вршат продажбите.

Ирска како земја е позната по тоа што е даночно прибежиште, земја во која се склучуваат деловни зделки за оданочување на компании кои се регистрирани, но не оперираат на нејзината територија воопшто. Ова се овозможува со посебниот начин за пресметка на приходот кој би претставувал основ за оданочување. Токму таа предност ја има искористено компанијата Apple која место дури и редовното релативно ниско оданочување од 12,5% плаќа даноци на Ирска по значително пониски даночни стапки. Ирската холдинг компанија – главната компанија на Apple во процесот на создавањето на приходите повикувајќи се на нерезидентство никаде не платила данок на ниедна власт за изминативе неколку години. Се смета дека приближно 60% од профитот на компанијата Apple се пренасочува преку Ирските компании и не се оданочува никаде. Како е возможно да се пријави резидентност никаде? Според Ирските закони, се зема предвид каде компанијата е управувана и контролирана за да може да се определи нејзината

даночна резидентност. Според законите на САД, се зема предвид каде компанијата е поставена оперативно односно каде се создава документацијата од нејзиното работење. Доколку ни една земја не е резидент на компанијата тогаш не може да и се наметне каква било одредба од договорите за оданочување потпишани меѓу двете земји. Така, нерезидентната компанија во Ирска не подлежи на оданочување под ни една даночна јурисдикција.

Многу важно прашање е интелектуалната сопственост која ја дава вредноста на прозиводите на Apple, а која е развиена во САД. Технички гледано таа не е лоцирана во земја даночно прибежиште. Оттука, се поставува тезата дека компаниите во Ирска кои не се резиденти никаде, во голема мера се контролирани и управувани од Купертино, Калифорнија и затоа странските приходи може да се сметаат за ефективно поврзани со американската економија и оданочиви во неа. Меѓутоа, постои еден исклучок според кој приходите од продажбата на залихи за потрошувачка во странство кога странска подружница со својата канцеларија во странство значително учествува или ја поддржува таквата продажба и таквиот приход се иззема од оданочување во даночниот систем на САД (со очекување дека тој би се даночел на територијата на странската подружница). Во контекст на интелектуалната сопственост, компанијата има стари договори со подружниците во Ирска наречени договори за поделба на трошоците кои даваат еден сличен ефект како интелектуалната сопственост да е лоцирана во даночно прибежиште. Според овие договори, трошоците на компанијата за истражување и развој се делат меѓу компанијата во САД и компаниите во странство според остварениот приход од продажбите кои произлегуваат од тоа интелектуално право. Ирските компании во суштина остваруваат доминантни продажби и многу мал дел враќаат во САД за оданочување.

Најзначајниот модел за даночно планирање на компанијата Apple претставува моделот избор на корпоративно оданочување (check-the-box) кој на еден даночен обврзник му дозволува да избере на кој начин ќе биде оданочуван, дали како претпријатие или како содружник-партнер. Имено, сите компании кои се во орагнограмот под ирската холдинг компанија се со избор на партнерско оданочување. Така, сите нивни приходи кои ги собираат преку дивиденди ќе

бидат даночени во Ирска. Во спротивно, сите овие трансакции во рамки на групацијата ќе бидат даночени во САД како приход на компанијата остварен во странство. Според Комисијата на Сенатот на САД која го испитуваше случајот дојде до заклучок дека според овој модел Apple успеал да избегне данок во САД во висина од 44 милијарди долари во изминатите 3 години.

Комисијата од Конгресот на САД кои истражуваа по ова прашање, произнесуваат факти дека некои од компаниите подружници на Apple, воопшто немаат вработени и во голема мера се управувани од врвни раководни структури на компанијата во Купертино, Калифорнија.

Фокусот на Комисијата во докажувањето на даночното избегнување како даночно затајување е насочен кон испитување и докажување точно кој профит се пренесува и евидентира во Ирска, дали профитот кој се добил како резултат на активности спроведени на територијата на Ирска или пак профитот кој е резултат на други активности. Од овие претпоставки се смета дека може да се наметне на компанијата даночно оптоварување во висина од 200 милиони долари како вкупен износ кое ако се спореди со износот на профитот кој се пренесува низ структурата во изминатите декада од 150 милијарди долари навистина може да изгледа незначително и неважно. Можеби се работи повеќе за административен концепт, а не за нешто што суштински го менува бизнис моделот - компанијата си создала странски ентитети во кои лежат десетици милијарди долари, а кои тврдат дека не се даночни резиденти никаде. Сепак, истражувачите сметаат дека преку овие подружници компанијата ги крие своите приходи од оданочување и дека тие имаат карактер на т.н. школки компании. Од друга страна пак, раководството на компанијата негира дека се работи за школки компании објаснувајќи дека тоа се многу важни компании за развојот и работењето на компанијата на меѓународните пазари.

Ваквите постапки се оценети од страна на креирачите на законските одредби како трикови и шеми со кои компанијата избегнала даноци на десетици милијарди долари кои ги заработила надвор од САД во последните години. Како за пример, минатата година меѓународните активности на компанијата и донесоа 61% од вкупниот приход на Apple.

Резултатите за случајот Apple се исклучителни и од аспект на фактот што се однесува на огромна сума пари и од аспект на храброста да се осмели компанијата толкав износ пари да стави во компании кои имаат декларирано дека не припаѓаат под која било даночна јурисдикција.

Професорот по право на Универзитетот Јужна Калифорнија во Лос Анџелес, Едвард Клејнбард кој порано бил и директор на Конгресниот комитет за оданочување, за овој случај има изјавено: „ ... неверојатно храбро и смело...“ !

Џон МекКејн од Аризона, претставник на републиканците во комисијата на Сенатот смета дека Apple која се смета за најголем плаќач на даноци во САД, според својата реална големина и обем, воедно е еден од најголемите избегнувачи на даноци во САД.

Од друга страна критичарите сметаат дека и покрај тоа колку е невообичаена стратегијата на Apple во нејзиниот обем и ефективност, сепак покажува колку пропусти крие во себе корпоративното оданочување во САД.

И во својата одбрана пред Сенатот г. Кук и другите претставници на компанијата изјавија дека го поддржуваат објективното испитување на американскиот корпоративен данок кој за жал не одржува чекор со напредноста на дигиталната ера и промените во глобалната економија кои се движат со рапидно темпо. Од тука, според нив компанијата не користи тактики и игри туку токму тие пропусти. Како потврда за ова е фактот што поголемиот (скоро целиот) дел од готовината на компанијата се чуваат во банки во САД, средства деноминирани во долари единствено поделени од аспект на тоа за што ќе се користат, за странски инвестиции или за домашни оперативни операции. Ирските подружници помогнале на компанијата да се создадат фондови за истражување и развој во компаниите во САД преземајќи го ризикот со оперативните активности, а со тоа од друга страна создавање повисоки профити и отворање работни места во САД кои се повисоко платени.

Целата постапка околу компанијата предизвика бурни реакции не само против постапките на компанијата за избегнување даноци туку и во нејзина корист. Имено, поддржувачите на компанијата сметаат дека таа со своите дејствија работела во насока да создаде повеќе профит кој потоа го вложува во

истражување и развој на компанијата. Предноста од ваквите постапки треба да се гледаат во фактот што компанијата своите активности на истражување и развој ги спроведува во САД, а со тоа создава нови работни места. Секако дека не вработува голем број луѓе иако се верува дека на големите компании ако им се дадат даночни олеснувања, посебна регулатива и други повластици тие ќе вратат со работни места и економски развој. Ова се објаснува со тоа што станува збор за високо-технолошка компанија, а технологијата во современото работење ги заменува работниците со роботи, а недоволно стручните кадри со компјутери. Преку глобализацијата се овозможи да се пренасочат производните бизниси кон земјите со ниски трошоци по работна сила, како на пример Кина. Apple никогаш не може да стане голем работодавец, тој вработува 52000 лица во САД, што е еднакво на бројот на вработените во Форд во една поголема фабрика приближно пред 70 години. Вработените во Apple се образовани и високо платени додека пак вработените во Форд биле работници кои се недоволно усовершени и пак биле добро платени. Денес фабриката на Форд се наоѓа на истото место, но на неа можеме да видиме само неколку работници и многу јапонски работи кои ја извршуваат работата за конечното склопување на камионите. Сите активности кои не бараат стручност се носат во земји каде платите за обичните работници се многу ниски.

Доколку сакаме да објасниме низ пример како може една компанија да плати ефективно значително помала даночна стапка корпоративен данок од законски пропишаната (која во САД изнесува 35%), најтипичен пример е примерот на компанијата Apple. Преку договори за поделба на трошоците, засилени со економските права над патентите и лиценците се пренесуваат профитите низ лиценцни надоместоци и/или продажби, а правата врз нив остануваат во САД. Колку е ова во духот на правилото “дофат на рака” навистина е дискутабилно од секој кој се обидува да го разбере. Факт е дека законската рамка сето ова го дозволува па можеби најсоодветно е да се критикува законската рамка наместо компаниите кои само ја користат во своја корист и со нејзина помош можат самите да определат колкав данок ќе платат. Во конкретниот случај на Apple, целиот процес на истражување и развој околу нејзините производи е лоциран во

САД, а заработувачката која произлегува од резултатите на тој процес се наоѓа во Ирска, во претпријатија кои компанијата директно ги контролира и управува од САД, а тие не плаќаат даноци никаде. Формално правно и технички компанијата постапила исправно, а дали треба да и се суди од морален аспект е сосема друга страна на предметот.

Starbucks

Компанијата Старбакс е групација лоцирана во Сиетл со пазарна вредност на своите акции од 40 милијарди долари, вториот најголем ланец ресторани или ланец кафетерии на глобално ниво по Мек Доналдс. Во последните 3 години оваа компанија не прикажала профит, следствено на тоа не платила корпоративен данок иако остварила продажби од 1,2 милијарди фунти во Велика Британија. Чисто како за споредба, МекДоналдс има даночна обврска од 80 милиони фунти на 3,6 милијарди фунти продажби во Велика Британија или Кентаки, пржено пилешко, третиот по големина ресторан или ланец на кафетерии според пазарната вредност на неговите акции, платил 36 милиони фунти даноци на остварен приход од 1,1 милијарда фунти продажби.

Во официјалните изјави на сите челници од компанијата се изнесува нивното задоволство од работењето кое го оценуваат за профитабилно. Главниот финансиски директор на компанијата официјално изјавува дека во своето работење ги следат меѓународните сметководствени правила и плаќаат соодветно ниво даноци во сите земји во кои работат.

Компанијата Старбакс има платено 8.5 милиони фунти данок во периодот од 1998 до 2008. Во годините по 2008 нема воопшто платено данок и покрај вкупните продажби остварени од над 3 милијарди фунти во изминатите 10 години. Овој факт компанијата го објаснува со примена на сосема легално даночно планирање за избегнување на даночната обврска преку техники и методи со кои на хартија компанијата претставува непрофитна компанија во Велика Британија. Во 2008 година компанијата покажува 26 милиони фунти загуба, во 2009 година компанијата покажува 52 милиони фунти загуба, во 2010 година 34 милиони фунти, додека продажбите официјално растат. Едно објаснување е дека имаат силна конкуренција од конкурентот Коста. Друго објаснување е дека според самиот бизнис модел компанијата плаќа франшизи кон подружницата во Холандија, а маржа за увозот на зрна кафе кон подружницата во Швајцарија.

И покрај силната кампања и испитување на даночното планирање на Старбакс сепак нема некои индикации дека компанијата прекршила одредени закони. Во

основа, компанијата имала севкупно даночно оптоварување (заедно со одложените даноци кои може, но и не мора да се платат во иднина) од 31 процент. Меѓутоа, на приходите остварени во странство Старбакс има платено просечна стапка од 13 проценти, една од најниските во секторот на трговија со потрошувачки добра.

Сепак, кога се обзнанија техниките за избегнување на оданочувањето, компанијата се соочи со силни критики и широко распространет бојкот од страна на потрошувачите, организирани протести пред нејзините продавници.

Како резултат на ваквиот морален притисок кон неа, таа одлучува и покрај тоа што де факто претставува компанија со загуба да плати данок на добивка со цел да ги послуша своите потрошувачи и да исплати вкупно 10 милиони фунти данок во 2013 година и уште 10 милиони фунти данок во 2014 година. Освен што доброволно се пријави за плаќање данок, компанијата повлече чекор на официјално пренесување на Главното седиште на компанијата за Европа од Амстердам во Лондон со што според неа уште повеќе ќе плаќа даноци во Велика Британија.

Сепак, ваквата постапка не наиде на општо одобрување особено од стручната јавност која зазема став дека мултинационалните компании не би смееле самите да можат, а определуваат колку данок ќе платат. Напротив, на државата и треба систем кој ќе обезбеди секој да плаќа правично данок на своите профити кои се создадени од економската активност која се спроведува. Во еден таков систем колку може или треба да биде силно моралното влијание од страна на другите даночни обврзници кон еден ваков даночен обврзник со мултинационална структура и агресивна политика на даночно планирање? Дали со притисоци и бојкот навистина може да се смени однесувањето на компанијата која спроведува даночно планирање? Зошто даночните обврзници во Велика Британија се толку чувствителни на моралното однесување на компаниите кои не плаќаат даноци во споредба со даночните обврзници во САД, каде тие како воопшто да не водат сметка за ваквите однесувања? Едно можно објаснување е дека тие очекуваат бројни програми на Владата со кои ќе имаат повратни социјални користи, а со

неплаќањето на мултинационалните компании таа можност им се скратува. Вистината во поглед на ова прашање е дека се додека има протести и се подига свесноста околу ова даночно прашање, проблемот околу данокот на добивка се шири толку брзо што ќе предизвика бројни држави да се размислат како понатаму. Особено позитивни вибрации стигнуваат токму од Лондон, но ОЕЦД најави уште поригорозни мерки за справување со ова прашање.

Компанијата Старбакс постави едно поинакво гледање на даночната обврска затоа што како таа да одлучува кое е задоволителното ниво на данок да се плати во однос на нејзиниот приход. Ваквото гледање според повеќе експерти не е во ред бидејќи основно е дека данокот се плаќа на основ на остварениот профит кој треба да биде правично пресметан, а не корпоративен даночен систем базиран на оданочиви профити со алтернативен систем кој го има својот фокус на обртот и се имплементира на контролирана основа.

Секако дека нема ништо нелегално во тој алтернативен систем освен агресивно даночно планирање кое станува пракса во мултинационалните компании низ светот.

На прашањето која е постапката што ја применува Старбакс за постигнување такво даночно оптоварување, неговиот главен финансиски директор дава објаснување со два главни начини и еден спореден (вкупни три) за постигнување оптимално ниво на оданочување и двата поврзани со плаќања во рамки на групацијата.

1. Плаќање франшизи од компаниите–подружници кон централата (седиштето) за користењето на брендот и бизнис моделот;

Станува збор за интелектуална сопственост. Исто како и големите технолошки компании и Старбакс во својата структура постави систем така што единиците на компанијата во Велика Британија и другите единици во странство плаќаат надоместок-франшиза на централното седиште на Старбакс кое е лоцирано во Амстердам, Холандија. Надоместокот кој се плаќа изнесува 6 (шест) проценти од

вкупните продажби и се однесува на користењето на брендот Старбакс и самиот бизнис модел, процесот на работење и организација. Овие плаќања на франшизи го намалуваат директно оданочивиот приход во Велика Британија. Компанијата во Велика Британија може да оствари намалување на даночната основица по основ на платени интелектуални права – франшизи доколку компанијата докаже дела тие се платени во висина на принципот дофат на рака. Ова значи дека се платени под услови под кои компанијата која плаќа би се согласила да плати дури иако не се работи за поврзана компанија. Еден начин ова да се докаже е дека лиценцата за која е платена франшизата е главната причина за остварување профит на компанијата. Сепак, доколку се плаќа за средство кое никогаш не создава профит најверојатно колку и да го платиш го плаќаш скапо. Така на пример компанијата МекДоналдс во Велика Британија, исто така, плаќа франшизи, но таа остварува профит. Компанијата КФЦ пак воопшто не наплатува вакви франшизи за своите подружници во Велика Британија. Според компанијата Старбакс во Велика Британија, висината на лиценците-франшизите се поставени според принципот на дофат на рака и покрај фактот што компанијата не остварува профит.

Преку овој начин на даночен третман за регуларно платениот надомест-франшиза кон нејзината друга компанија во Амстердам, Холандија, компанијата во Велика Британија успева да го намали оданочивиот приход. Парите се одлеваат кон единицата на компанијата во Амстердам каде се соочени со многу пониска даночна стапка за корпоративен данок споредено со таа во Велика Британија. Надоместокот – франшиза се плаќа кон компанијата Starbucks Coffee EMEA BV, која се води како седиште на компанијата иако главниот претседател на компанијата за Европа е со постојано живеалиште во Лондон. На крајот не е јасно каде завршуваат парите платени кон оваа компанија или колкав данок е платен на нив затоа што компанијата во 2011 година покажа профит од само 507.000 евра, а вкупни приходи од 73 милиони евра. Едно објаснување е дека компанијата како централа има многу трошоци, голем број вработени, а другото е дека некои од единиците на Старбакс своите франшизи ги плаќаат кон други единици на Старбакс, како на пример, во Швајцарија каде приходите остварени од лиценци-

франшизи може да се даночат со само 2 проценти. Брендот Старбакс оригинално потекнува од САД меѓутоа не е логично приходите остварени по основ на лиценци од брендот да се враќаат назад во САД каде би се даночеле со 39 проценти. Официјално, компанијата Старбакс одбива да поврди дали ги користи даночните системи во странските земји во оваа насока. Колку за споредба ланецот МекДоналдс, исто така, ги товари своите единици во Велика Британија со франшизи за интелектуална сопственост, но на пониско ниво 4-5 проценти.

Главната забелешка околу плаќањето франшиза е дека не треба да се разгледува даночниот третман на франшизата во моментот кога ќе се плати франшизата туку дали може и смее да се случи воопшто во една таква структура бидејќи јасно е дека во рамките на Европската унија плаќањето франшизи е дозволено и даночно ослободено.

Велика Британија внесе одредени измени во даночната структура кои овозможуваат нови начини како да се намали даночното оптоварување на компаниите од типот на Старбакс во рамки на таа земја. Најважно од сè е измената на Џорџ Озборн кој ја намали стапката на корпоративен данок од 28% на 21% со што понуди пониска даночна стапка од Холандија и со измена на концептот на оданочување според територијалниот принцип, односно се даночат приходите остварени само во земјата, а не приходите на компанијата остварени каде било во светот. Ова има огромна предност за компанија како Старбакс, на пример, најнапред поради една од главните функции на нејзиното главно седиште во Амстердам, а тоа е да се пренасочуваат приходите од франшизи од сите нејзини претставништва низ светот кон Старбакс во САД. Според новиот систем сите франшизи сега собрани во Лондон од која било земја во Европа нема да бидат предмет на даночење во Велика Британија, што е далеку подобро од повластениот третман кој го дава Холандија. Токму ова е последното што сега Лондон го нуди на сите мултинационални компании доколку се одлучат да го земат Лондон како нивно главно седиште.

Друга можност е повластената ниска стапка за наплатена франшиза во Велика Британија. Ова законско решение овозможува компанијата да ги повлече сите

плаќања на франшизи од Европа во Велика Британија. Приказната на Старбакс ни покажува дека и покрај протестите, државите како Велика Британија кои се очајни за привлекување нови бизниси пронаоѓаат начини како да се создадат поволни даночни системи за нив. Секако дека компаниите ќе ја искористат секоја можност која стои пред нив.

2. Пренасочување на приходот со користење трансферни цени за набавки на кафе во рамки на групацијата;

Другиот начин на компанијата Старбакс за избегнување даноци и постигнување оптимална даночна структура се однесува на користењето трансферни цени за набавките на кафе потребни за оперативното работење на компаниите единици, а кои се спроведуваат од други Старбакс компании поставени во шемата на компанијата. На овој начин се преалоцираат средствата остварени во Велика Британија кон други единици на компанијата во рамки на интерниот систем на добавувачи. Ова се прави според корпоративниот принцип профитот да биде лоциран таму каде се создава вредноста. Старбакс за Велика Британија купува кафе преку друга фирма на компанијата лоцирана во Лозана-Швајцарија (Starbucks Coffee Trading Co.). Пред зрната кафе да стигнат во Велика Британија тие се печат во единица на компанијата лоцирана во Амстердам, а која е независна од главното седиште за Европа, исто така, лоцирано во Амстердам. Ова се случува поради фактот дека даночните власти во Швајцарија и Холандија бараат од Старбакс да алоцира дел од профитите од Велика Британија низ нивните земји како замена за постигнување повластен даночен договор со нив. Ова често е барање за мултинационалните компании и тие го остваруваат така што поставуваат цени за наводната трговија на добра кои поминуваат низ компаниите - сите членки на групацијата, познати како трансферни цени кои според многу даночни експерти се сметаат за легитимен начин како да се минимизира даночната обврска. Во случајот со Старбакс зборуваме за познатиот договор за пренос на цената (forward pricing agreement) меѓу холандската компанија на

Старбакс и Швајцарија, а кој се однесува на цената што се плаќа за кафето. Не е до крај јасно од јавно објавените податоци како Старбакс ги алоцира овие трошоци. Тоа што е јасно е дека компанијата во Велика Британија остварува загуби додека таа во Холандија остварува многу мали профити, во просек 1 процент од остварените приходи. Најголемиот дел од средствата се плаќаат за купување кафе од компанијата лоцирана во Швајцарија која нема обврска да ги објавува своите извештаи и за која нема податоци колкав профит остварува, но според даночниот систем за оданочување вакви луксузни добра (како кафето), корпоративниот данок во Швајцарија изнесува 5 проценти. Корпоративните профити за нив во Велика Британија изнесуваат 24 проценти, а во Холандија 25 проценти.

Компанијата Старбакс беше предмет на истрага во 2009 и 2010 година токму поради поставените трансферни цени. Целиот предмет беше решен така што немаше понатамошни постапки или пенали за компанијата поради грешки.

3. Меѓукомпаниски заеми;

Третиот начин за намалување на даноците на компанијата Старбакс во Велика Британија се токму меѓукомпаниските заеми кои се вообичаена пракса за пренасочување на профитите кон даночните власти со ниско оданочување. Овие заеми носат двојни придобивки за мултинационалните компании. Позајмувачот може да си ги признае каматите поставени на кое било ниво како признат трошок при пресметката на данокот на добивка, а кредиторот може да биде лоциран во земја каде не се даночи каматата. Во случајот на Старбакс, компанијата во Велика Британија целосно е финансирана преку долгови и плаќа на компаниите од групацијата 2 милиони фунти камати само за една година. За споредба компанијата на Мекдоналдс во Велика Британија платила само 1 милион фунти кон компаниите на групацијата. Ова поради тоа што се наметнуваат високи каматни стапки кои изнесуваат ЛИБОР + 4 проценти. Додека пак кај КФЦ, на пример, тие изнесуваат ЛИБОР + 2 проценти, а кај Мекдоналдс се плаќаат на ниво на ЛИБОР или под стапката ЛИБОР.

Amazon

Против компанијата Амазон, исто така, повлечена е постапка од страна на Европската комисија во врска со нејзиниот договор со земјата Луксембург, а кој се однесува на начинот на плаќање даноци и според кој скоро една деценија му се овозможуваше на овој гигант во сферата на дигиталното посредување да ги прикажува како дозволени и да заработува од нејзините нелегални подружници. Станува збор за посебните овластувања за Амазон добиени во 2003 година кои му овозможија ефективна заштита на профитите остварени од продавачите кои можеа да бидат оданочени во Луксембург, нешто што Европската комисија не го прифаќаше. Ова беше договорено пред да се постават компаниите на Амазон во Луксембург кои се всушност главната капа на сите европски оперативни активности.

Договорот ги дефинираше трансакциите меѓу Amazon EU SARL и Amazon Europe Holding Technologies SCS, компанија со сопственост од САД која ги има интелектуалните права на сопственост за интернет страницата на Amazon и која не е обврзана да плаќа даноци во Луксембург. Компанијата Amazon продава сè преку Луксембург, но потоа испорачува од складиштата во Велика Британија, Германија, Франција итн. Ова значи дека секој профит што оди преку Луксембург не може да се оданочи од земјите каде се врши испораката. Притоа овде зборуваме за данокот на добивка (корпоративен данок), а не данокот на додадена вредност кој е јасен дека се применува таму каде настанува прометот. Јасно е дека сите меѓународни даночни договори покажуваат дека користењето на магацините не создава и обврска за даночење во земјата во која се врши испораката. И кај оваа компанија не е толку до тоа како таа постапува во процесот на даночно планирање во насока да избегне данок туку до структурата на даночниот систем која го дозволува тоа.

Даночното планирање на компанијата Амазон со кое се пренасочуваат за оданочување кон Луксембург милијарди фунти продажби остварени кон потрошувачите од Велика Британија е предмет на повеќе испитувања со цел да се

утврдат пропустите во даночните системи кои го дозволуваат ова однесување и во насока на нивно затворање преку реформи кои се поддржани и од групата Г20. Во координација на Џорџ Осборн и неговите колеги, министрите за финансии од Франција и Германија се повлекуваат иницијативи за затворање на овие пропусти преку иницирање реформи во даночните системи затоа што на крајот ситуацијата во која се ставени политичките субјекти на земјите од каде се избегнуваат даноците е дека треба да објаснат за своите граѓани како е можно мултинационалните компании да умеат толку вешто да развијат практики за минимизирање на својата даночна обврска на светско ниво. Со цел да се функционира во едно правично, но и конкурентно општество потребно е и луѓето, но и компаниите да си ги плаќаат даноците како што им доспеваат. Компанијата Амазон во рамки на поставената даночна регулатива успева 4,2 милијарди фунти годишни продажби остварени преку својата мрежа од 8 огромни магацини низ цела Британија да ги пренасочи преку Луксембург. Согласно регулативата на сила, мултинационалните компании кои остваруваат профит преку магацинска продажба ќе бидат даночени во земјата каде се лоцирани дистрибутивните центри. Согласно оваа регулатива во Велика Британија, Амазон успева да плати само 4,2 милиони фунти данок и покрај огромните продажби кои ги остварува во висина од 23 милијарди фунти. Ова доведува до силен бојкот на овој гигант од страна на потрошувачите како еден притисок кон промена на неговата даночна политика за избегнување на даночната обврска. Нешто слично како притисокот кон Старбакс, а кое се смета за сила на потрошувачите. Компанијата успева да плати ниски даноци затоа што кога купувачите од Европа купуваат од неговата локална веб-страница плаќањата се собираат од подружницата лоцирана во Луксембург, банкарските трансакции ќе покажат плаќања кон Amazon EU SARL, а не кон Амазон Со. UK. Втората компанија вработува стотици вработени за магационирање, софтверски дизајн, сметководство, човечки ресурси и други функции кои согласно официјалната политика на компанијата имаат улога да обезбедат услуги на главната компанија за европското работење лоцирана во Луксембург. Вака поставена, компанијата прикажала обрт од 449 милиони фунти во 2013 година што претставува зголемување во однос на 2012 година за 40%. Но,

ова зголемување не се должи на зголемени продажби туку плаќања за нејзините услуги на одржување на магацините, дистрибуција, како и административната поддршка. Кога еден потрошувач од Велика Британија ќе сака да нарача нешто од Амазон, се логира на веб страната amazon.co.uk. и ја спроведува својата нарачка, а производите се испорачани преку кралската пошта со печат со кралицата, а сепак во позадина тврдат дека немаат ништо со бизнисот во Велика Британија, односно дека тој обрт припаѓа на друга даночна јурисдикција. Така се создава неконкурентна предност пред другите продавачи на истите добра само затоа што тие другите регуларно плаќаат даноци.

Компанијата лоцирана во Велика Британија остварила профит од само 17 милиони фунти во 2013 година. Со оглед на фактот што данокот на добивка (корпоративниот данок) се плаќа на остварената добивка, компанијата ефективно платила 24% данок на прикажаниот профит, односно 4,2 милиони фунти. (кое претставува само 0,1% од остварените приходи во Велика Британија). Сепак ставот на компанијата Амазон е дека таа регуларно плаќа даноци во сите даночни јурисдикции во кои има свои претставништва. Компанијата опслужува десетици милиони потрошувачи и продавачи низ Европа преку повеќенаменски веб страници на бројни светски јазици во сите 28 земји во Европа со само едно главно седиште во Луксембург кое брои стотици вработени за да ја опслужуваат оваа сложена оперативна поставеност.

Но, и покрај овој став на компанијата, Амазон се соочува со формална истрага од страна на Европската комисија во врска со нејзините поставени даночни практики во врска со корпоративниот данок. Комисијата како извршно тело на сите 28 земји-членки на Европската унија зазема став дека со особено внимание ќе го разгледа Договорот меѓу Амазон и Луксембург поради сомнение дека самиот Договор претставува нарушување на конкурентноста. Како одбрана на ова тврдење, компанијата Амазон изјавува дека нема добиено повластен даночен третман од Луксембург. Поголемиот дел од профитите остварени во Европа се евидентирани во Луксембург, но не се оданочени во Луксембург.

Како функционира претпоставеното избегнување на оданочување од страна на компанијата Амазон?

Подружницата на Амазон во Луксембург (подружница 1) ги евидентира најголемиот број заработки остварени во Европа. Таа плаќа франшизи на друг правен субјект (подружница 2) во Луксембург кое претставува легитимен трошок за подружницата 1 во Луксембург и тој трошок го намалува оданочливиот профит на Амазон во Луксембург. Европската комисија која го истражува случајот, го преиспитува износот на франшиза која се плаќа под сомнение дека не е согласно пазарните услови и дека нереално го намалува премногу оданочливиот приход. Компанијата се брани со ставот дека таа подлежи на истите даночни правила како и кој било субјект во државата Луксембург. Државата Луксембург, исто така, одбива дека се работи за повластен даночен третман или предност за компанијата Амазон.

Истрагата на Европската комисија за Амазон беше само една во низата на истраги следствено на истрагата за Apple, Starbucks, Fiat.

Европската унија подолго време е загрижена за можностите кои ги имаат мултинационалните компании да се структурираат на начин што ќе платат најниско можно ниво данок така што ќе пренасочат профити и трошоци меѓу подружници во различни земји каде се лоцирани. Одредени земји како на пример Ирска, Холандија, Луксембург, беа посочени како земји кои помагаат во избегнувањето данок. Така на пример, Ирска беше посочена дека дава нелегална поддршка во форма на државна поддршка за компанијата Apple. Со истото обвинение се соочуваат и другите компании кои ако бидат докажани предметите кои се водат ќе мора да ги доисплатат според пресметките на Брисел износите на финансиската корисност која ја примиле.

2.4 Даночните прибежишта и “offshore” финансиските центри, нивната улога и значење во процесот на избегнување на оданочувањето на легален и нелегален начин

Во современото работење на мултинационалните компании, избегнувањето на даночната обврска преку користење на даночните прибежишта станува вообичаена практика, па дури може да се каже и составен дел на современото работење на едно претпријатие.

Како постапка, избегнувањето на оданочувањето преку даночните прибежишта многу често е осудувана, претставува мета на повеќе јавни медиуми, но сепак, одредени менаџери дури покажуваат особена гордост што имаат таква практика кај себе и не придаваат никаква важност на таквите осудувања. Уште повеќе што овие менаџери дури чувствуваат и одговорност кон своите сопственици да воведуваат таква практика со цел да им го максимизираат профитот. Користењето на оваа можност за избегнување на оданочувањето доколку не се контролира може многу лесно да ја премине границата на дозволено и да навлезе во опасни активности, злоупотреба на човечки права и други форми на социјално неодговорни активности се со цел да се максимизира профитот на сопствениците. Како и секоја социјално неодговорна постапка, избегнувањето данокот за мултинационалните компании може да значи штета за компанијата и нивните сопственици со тоа што ќе се наруши репутацијата која ја ужива компанијата и ништење на вредноста на самиот бренд.

Даночно прибежиште е место каде одредени даноци се наметнуваат на ниско ниво или пак воопшто не се наметнуваат споредено со повисокото оданочување во другите земји. Во едни такви услови, поединците и/или фирмите се мотивирани да го поместат својот оданочив приход во области со пониски стапки. Ова создава една ситуација на даночна конкурентност меѓу Владите која е насочена кон тоа кој да ја преземе корисноста од оданочувањето на поединците и/или компаниите. Даночното прибежиште претставува еден пејоративен израз што се користи како критика против тие кои победуваат во даночната конкуренција (т.е.

прибежиштата) со кој треба да се објасни постапката на земјите кои нудат пониски даночни стапки за на тој начин да привлечат дополнителни основи за оданочување, на сметка на земјите кои губат во даночната конкуренција. Конкуренцијата се сегментира на начин што различни јурисдикции настојуваат да бидат прибежишта за различни типови даноци и за различни категории луѓе и/или компании.

За да определиме дали една даночна структура претставува даночно прибежиште ОЕЦД има идентификувано три клучни фактори според кои можеме да дојдеме до тој заклучок⁵¹:

- нема даноци или има само некои основни даноци. Даночните прибежишта не наметнуваат даноци или наметнуваат некои основни даноци и на тој начин се наметнуваат (или изгледаат) како место каде нерезидентите можат да ги избегнат високите даноци во своите земји или престојувалишта,
- заштита на личните финансиски информации. Карактеристично за даночните прибежишта е да имаат закони или административни практики според кои бизнисите или поединците можат да имаат корисност од цврстите правила и други видови заштита од инспекциите на странските даночни власти. Ова ја спречува размената на информации за даночните обврзници, а тие ја уживаат корисноста на даночната власт со ниски даноци,
- недостиг на транспарентност во функционалноста на легислативата, правните или административни одредби, се уште еден начин за идентификување даночно прибежиште. ОЕЦД води сметка законите да се применуваат отворено и конзистентно и потребната информација за ситуацијата на даночниот обврзник слободно да се разменува со странските даночни власти. Недостигот на транспарентност во една земја може да го отежни или да го направи невозможен процесот на имплементирање на законите на другите земји. Особено одредби како на

⁵¹ Цефри Овенс – Студија за работата на ОЕЦД на меѓународната даночна евазија

пример: тајни правила, преговарани даночни стапки и сл, придонесуваат законите да не се применуваат отворено и рамноправно за сите.

Меѓутоа, следејќи ги вака дефинираните правила во процесот на идентификување на даночни прибежишта, ОЕЦД во сопствената дефиниција пронајде недоследности поради кои дури и нејзините земји-членки ги исполнуваа условите да станат земји даночни прибежишта. (повеќето равниени земји имаат ниски или 0 даночни стапки за одредени фаворизирани групи). Токму затоа, во текот на понатамошната работа на ОЕЦД, во процесот на идентификување даночни прибежишта фокусот се ограничи само на размената на информации како фактор за определување на една земја како даночно прибежиште. Ова доведува до логичен заклучок дека станува збор за несоодветна дефиниција на даночните прибежишта, меѓутоа сепак политички доста одмерена затоа што ги вклучува и малите даночни прибежишта (тие со мала моќ во рамки на меѓународната политичка сцена), но ги исклучува моќните земји кои имаат аспекти на даночни прибежишта, како на пример: Америка и Англија. Сепак останува практиката дека во процесот на определување дали една економија е даночно прибежиште или не, првиот фактор кој треба да се бара е дали во таа земја имаме незначителни даноци или не. Доколку овој фактор е исполнет, другите два треба да се анализираат, затоа што исполнувањето само на првиот фактор не е доволен услов една економија да се окарактеризира како даночно прибежиште.

Користењето на современите даночни прибежишта минало низ неколку фази на развој по периодот помеѓу двете светски војни⁵². Од 1920-те до 1950-те, даночните прибежишта обично се спомнуваат во контекст на одбегнување од персоналниот данок. Од 1950-те па наваму, дојде до значителен пораст на користењето даночни прибежишта од страна на корпорациските групации за да се олесни нивното глобално даночно оптоварување. Оваа стратегија генерално се засноваше на постоењето спогодба за избегнување на двојното оданочување помеѓу голема јурисдикција со високо даночно оптоварување (на коешто компанијата инаку би била подложна), и помала даночна јурисдикција со ниско даночно оптоварување

⁵² Цефри Овенс – Студија за работата на ОЕЦД на меѓународната даночна евазија

(коешто со структурирање на сопственоста на групата преку помалата јурисдикција можат да го искористат врз основа на спогодбата за избегнување на двојното оданочување и да платат даноци по многу пониски стапки). Во 1970-те, најголемиот дел на големите земји почнаа да ги укинуваат нивните спогодби за избегнување на двојното оданочување со помалите земји за да се спречи одлевањето на корпорацискиот данок на овој начин. Од раните до средината на 1980-те најголемиот дел од даночните прибежишта го изменија фокусот на нивните закони за да се создадат корпорациски средства коишто обично се нарекуваа „ослободени (од данок) компании” или „меѓународни бизнис корпорации”. Сепак, во доцните 1990-ти и раните 2000-ти, ОЕЦД започна серија иницијативи насочени кон даночните прибежишта за да се спречи злоупотребата на тоа што ОЕЦД го нарече „нечесна даночна конкуренција”. Под притисок на ОЕЦД најголемиот дел даночни прибежишта ги укинаа нивните закони.

Кои се предностите на даночните прибежишта?

Примената на принципот на резидентност во оданочувањето. Од првите години на дваесетиот век богати лица од даночни власти со високи даноци настојуваат да се преместат кај даночните власти со помали даноци. Во најголемиот дел земји во светот, оданочувањето според принципот на резидентност е примарната основа за оданочување. Во некои случаи даночни власти со ниски даноци не наложуваат или пак наложуваат многу низок данок на приход. Сепак, скоро ниту едно даночно прибежиште не определува каков било вид данок на капитална добивка или пак данок на наследство.

Запазување на принципот поседување средства. Овој принцип се применува при управување на труст или компанија, или труст што поседува компанија. Компанијата или трустот можат да бидат формирани во едно даночно прибежиште, но обично ќе бидат администрирани и резидентни во друго. Функцијата е да се поседуваат средства коишто можат да се состојат од портфолио на инвестиции кои се управуваат, трговски компании или групи,

физички средства како недвижен имот или вредни подвижни средства. Суштината на ваквите уредувања е тоа што со пренесувањето на сопственоста на средствата на ентитет којшто не е резидентен во даночна власт со високи даноци, тие престануваат да бидат подложни на оданочување во таа даночна власт. Многу често овој механизам се применува за да се избегне одреден специфичен данок, на пример, еден богат бизнисмен може да ја пренесе сопственоста на неговата куќа на една прекуокеанска компанија лоцирана во даночно прибежиште, потоа може да ги довери акциите од компанијата на trust за него до крајот на неговиот живот, а потоа да ги пренесе на неговата ќерка, која е резидент на даночното прибежиште. По неговата смрт, акциите автоматски ќе припаднат на ќерката којашто со тоа ја стекнува куќата, без притоа куќата да мора да оди на суд за наследство и да се проценува данок на наследство.

Принцип на пренесување на трговијата и други деловни активности. Многу деловни активности за кои не е потребна конкретна географска локација или обемен труд се изведуваат преку фирми кои се основаат во даночни прибежишта, со цел да се минимизира изложеноста на оданочување. Можеби најдобрата илустрација за ова е бројот на компании за реосигурување кои се преселија на државата Бермуди во текот на годините. Другите примери вклучуваат услуги базирани на интернет и групни финансиски компании. Во 1970-те и 1980-те корпоративните групи беа познати по формирањето на прекуокеански ентитети за цели на рефактурирање. Овие прекуокеански компании за рефактурирањето едноставно правеа маржа без да вршат каква било економска функција. Со оглед на тоа дека маржата се фактурираше од даночна власт ослободена од даноци ова им овозможуваше на прекуокеанските компаниите да ги собираат кај себе профитите од даночните власти со високи даноци. Поголемиот број од посовремените даночни законски решенија денес спречуваат измами со трансферни цени од овој вид.

Принцип на финансиски посредници. Големиот дел од економската дејност во даночните прибежишта денес се состои од професионални финансиски услуги,

како на пример: заеднички фондови, банкарство, животно осигурување и пензиски фондови. Овој бизнис функционира така што средствата од овие фондови се депонираат кај посредникот во даночната власт со ниски даноци и тој ист посредник потоа ги позајмува или инвестира парите (честопати назад во даночни власти со високи даноци). Иако ваквите системи нормално не избегнуваат оданочување во даночната власт на првичниот клиент, тие им овозможуваат на давателите на финансиски услуги да нудат производи во повеќе даночни власти без додавање дополнителен слој на оданочување зависно од даночната власт каде се нуди производот. Ова се покажало како посебно успешно во областа на функционирање на прекуокеанските фондови.

Со цел да се спротивстават на даночната заштита од даночните прибежишта, многу даночни власти со високи даноци воведоа закони кои настојуваат да функционираат на еден од следниве пет начини:

1. Користејќи го принципот на настанување на даночната обврска се припишува приходот и добивката во даночното прибежиште на една компанија или труст основана од даночен обврзник во даночна власт со високи даноци. Законите за контрола на странските корпорации се најверојатно најдобар пример за ова;
2. Стандардизација на правилата за користење на трансферните цени, процес кој е многу помогнат преку усвојувањето на прирачникот на ОЕЦД за оваа намена⁵³;
3. Рестрикции при одземањето или наложувањето на данок на добивка по одбивањето на приходите кога се вршат плаќања на прекуокеански приматели;
4. Оданочување на примања од ентитет во даночното прибежиште, понекогаш зајакнати со заштитна камата за да се одрази елементот на задоцнето плаќање. Данокот на добивка по одбивањето (withholding tax) е најверојатно најдобриот пример за ова;
5. Давачки за излез или оданочување на неослободените капитални добивки кога одредено физичко лице, компанија или труст емигрира.

⁵³ ОЕЦД - Работен документ за трансферни цени

Меѓутоа, многу јурисдикции применуваат поостри правила. На пример, во Франција регулативите за хартиите од вредност се такви што не е можно да се издаде јавна обврсница преку компанија основана во даночно прибежиште. Контролираните странски корпорации или компании се законски конструкции на различните даночни власти низ целиот свет.

Постојат неколку причини една земја да сака да стане даночно прибежиште:

- некои земји може да сметаат дека тие нема потреба да се менуваат толку колку некои индустријализирани земји за да заработуваат доволно приход за нивните годишни буџети,
- некои можат да понудат пониска даночна стапка за поголемите корпорации во замена за тоа тие корпорации да сместат нивни оддел нова ќерка компанија во земјата-домаќин и да вработат дел од локалното население,
- други земји го сметаат ова за начин за охрабрување на конгломерати од индустријализирани земји да ги пренесат потребните вештини на локалното население,
- сепак, некои земји едноставно сметаат дека е скапо за нив да се натпреваруваат во многу други сектори со индустријализираните земји и утврдиле дека ниска даночна стапка во комбинација со малку самопромоција може да направи многу во привлекувањето компании во нивните граници.

Многу индустријализирани земји сметаат дека даночните прибежишта се однесуваат нечесно со тоа што ги намалуваат даночните приходи што инаку би им припаднале ним.⁵⁴

⁵⁴ Во 2000 тимот за финансиска акција (ФАТФ) го објави тоа што стана познато како „Црна листа на ФАТФ“. Станува збор за земји коишто се сметаат за непристапни за соработка и претставуваат даночни прибежишта, како на пример, некои клучни јурисдикции како Кајмаканските острови, Бахамите и Лихтенштајн.

**ГЛАВА ТРЕТА – ЕКОНОМСКИТЕ ЕФЕКТИ ОД ИЗБЕГНУВАЊЕТО
НА ОДАНОЧУВАЊЕТО НА ЛЕГАЛЕН И НЕЛЕГАЛЕН НАЧИН**

Влијанието кое го има избегнувањето на оданочувањето на легален и нелегален начин врз функционалноста на националните економии

Канали за изгубени приходи

Улогата на “сивата економија“

Tax gap - “даночен јаз“

Трошоци од избегнувањето на оданочувањето на легален и нелегален начин

3.1. Влијанието кое го има избегнувањето на оданочувањето на легален и нелегален начин врз функционалноста на националните економии

Избегнувањето на оданочувањето на легален и нелегален начин покренува низа сериозни прашања од гледна точка на ефикасноста на поставената даночна политика во насока да обезбеди доволно средства за остварување на функционалноста на националните економии.

Занемарувањето на ваквите ефекти на избегнувањето на оданочувањето било на легален било на нелегален начин може да предизвика тие што донесуваат одлуки па дури и политичките аналитичари погрешно да го оценат дистрибутивниот и фискалниот ефект на промените во општествените придобивки и даночниот систем.

Избегнувањето на оданочувањето било на легален било на нелегален начин ги прекршува идеите за правичност и еднаков третман на самите даночни обврзници (хоризонтална и вертикална рамноправност) од една страна, а од друга страна со самиот ефект врз функционалноста на националните економии со фактот што создаваат помалку приходи за функционирање на државата, ја минира идејата за реципроцитет која лежи во срцето на општествениот договор помеѓу даночните обврзници и државата.

Имено, се нарушува хоризонталната рамноправност, поединците со слични приходи се разликуваат во смисла на настроеноста и можностите нецелосно да ги пријават приходите.

Пониските даночни приходи во крајна линија можат да доведат до повисоки даночни оптоварувања на тие кои плаќаат.

Можностите за затајување се разликуваат според професијата и/или секторот од економијата (Frederiksen et al., 2005)

Избегнувањето на оданочувањето, исто така, ќе ги изврти и одлуките поврзани со понудата на работна сила иако не секогаш е едноставно емпириски да се потврди оваа претпоставка (Parker, 2003).

Во однос на вертикалната рамноправност, „ако сиромашните имаа повеќе можности за затајување данок од богатите или беа подобри во тоа, тогаш правичниот креатор на политика би можел да има добра причина задоволно да се смее на затајувањето: до одредена точка, секако“ (Cowell, 1987).

Затоа се смета дека никогаш не смееме да ја заборавиме обврската на Владата да создаде еден правичен и целовит даночен систем кој треба да го чувствуваме како свој.

Позната е една поговорка која вели дека во животот постојат одредени сигурни нешта кои се едноставно неизбежни, меѓу кои се: смртта и даноците. На националните економии им се потребни даноците за да функционираат па затоа потребни им се силни Влади кои можат да обезбедат константни приходи преку наплата на даноци. Доколку се направи даночниот систем на доброволна основа, очигледно е дека тој никогаш нема да функционира затоа што поединците никогаш нема да умеат да обезбедат толку ревностно плаќање на даноците кон државата без притоа да се придржуваат кон тактизирање околу плаќањата. Токму затоа, претставува основна потреба да се има силна Влада која ќе постави и наметне даночни правила и ќе пропише задолжителни плаќања базирано на некоја основа и некој систем за пресметка кој се смета дека е од најголем интерес за општеството. Владите ја имаат таа моќ да пропишат правични маргинални даночни ограничувања и да креираат еден правичен систем со даночни намалувања или даночни кредити кој ќе промовира одредени вредности и ќе штити одредени интереси за општото добро на националната економија и неговите граѓани.

Не се остава на поединците сами да си го пресметуваат данокот кој го плаќаат кон државата според тоа како тие индивидуално сметаат дека најмногу и одговара на државата туку таа обврска на поединците веќе им е доделена од страна на државата. Одговорноста на поединците како граѓани на националните економии во кои се сметаат за даночни обврзници е да функционираат во економиите на еден чесен начин во рамки на поставениот даночен код и во секој чекор да се придржуваат кон даночните правила наметнати од даночните власти. Единствена моќ кон даночниот систем индивидуалците ја имаат преку својот глас со кој

можат да ги сменат од Власт тие на кои им се дала можноста да ја создаваат даночната политика.

3.1.1 Канали на изгубени приходи

Доколку тргнеме од потребата за идентификување на најперспективните потенцијални извори на нови приходи кои националните економии можат да ги искористат во насока на исполнување на своите функции, можеме да ги разгледуваме како опција еколошките даноци, глобалните лотарии или Фондот за меѓународно финансирање (International Financing Facility (IFF)), но секако дека и темата за одбегнувањето од данок не е несоодветна за разгледување. Веројатно, враќањето на избегнатите даноци во националната каса е и најперспективниот долгорочен извор на нови средства за функционирање на националните економии, односно поефективна примена на постоечките даноци присилувајќи што повеќе агенти да го плаќаат постоечкото (јавно утврдено) ниво на општествен придонес. Како таков, најдобриот „нов“ извор за зголемувањето на буџетите за помош на пократок рок може да биде стар.⁵⁵

Проблемот што навистина постои во таа насока е дали постои доволно политичка волја за реализација на заложбата во однос на заострувањето на домашните фискални барања и дали може да се одржува таквата волја во иднина на се произразена домашна па и светска економска несигурност?

Оттука, евидентно е значењето на даночното затајување и одбегнувањето од данок. Даночното затајување и одбегнување брзо се движат кон врвот на развојната агенда во текот на последниве години.

Прашањето за изгубените приходи на една национална економија во контекст на избегнување на даночната обврска наједноставно ќе го објасниме и разработиме преку еден модел наречен: Данок на изгубени приходи, претставен од Алекс Кобхам во неговиот труд: „Даночно затајување, даночно одбегнување и развојни финансии“. Преку овој модел всушност се доаѓа до трошокот на изгубените

⁵⁵ Брзината со која мерките против одбегнувањето можат да станат ефективни не е јасна; но не е неразумно да се смета на значителен поврат на средствата во текот на периодот 2007-2015 – дури иако овогодинашните приходи можат да не се зголемат едноставно.

приходи, односно изгубените приходи се даночат што индиректно означува изгубени даноци за националната економија.

Моделот на Кобхам

Да го означиме целиот приход (Y) генериран од економската активност (\square) во рамките на една економија со $Y(\square)$. Да претпоставиме дека даночниот систем на една земја има ефективна просечна даночна стапка од t %. Во отсуство на какви било изгубени приходи, вкупните даночни приходи ќе бидат:

$$T0 = tY(\square) \quad \dots(1)$$

Меѓутоа, сепак се појавуваат повеќе канали на изгубени приходи.

1. Приходите кои потекнуваат од сивата економија. Прво, поголемиот дел од економската активност не се пријавува на властите. Оваа активност опфаќа низа различни активности, од нерегистрираните бизниси, до непријавените добивки на регистрираните бизниси, до профит од криминална активност (на пр. трговија со дрога), до работа која се извршува „надвор од книгите“. Уделот на вкупната економска активност е означен со s , и даночните приходи ќе се намалуваат како што s се зголемува (сивата економија покрива поголем дел од целата активност):

$$T1 = tY(\square(1-s)) \quad \dots(2)$$

Голем дел од приходите од официјално признатата активност, исто така, не е (целосно) оданочен. Се разликуваат две главни категории:

2. Приходи кои произлегуваат од средствата што се чуваат офшор (типично од страна на богати индивидуи) и според тоа не се оданочени. Да го означиме од вкупните национални приходи со h .

$$T2 = t[Y(\square(1-s))-h] \quad \dots(3)$$

3. Корпоративни профити кои се пренасочуваат кон други јурисдикции (на пр. преку трансферни цени) каде што се применуваат пониски даноци. Да го означиме овој дел од националниот приход со p .

Мултинационалните компании често се издвојуваат поради нивната способност да добијат поволен даночен третман во посиромашните земји и да ги пренесуваат оданочливите приходи на други места.

Даночните приходи потоа се стеснуваат преку секој од овие (офшор средства и преместување на добивката на корпорациите) канали:

$$T3 = t[Y(\square(1-s))-h-p] \quad \dots(4)$$

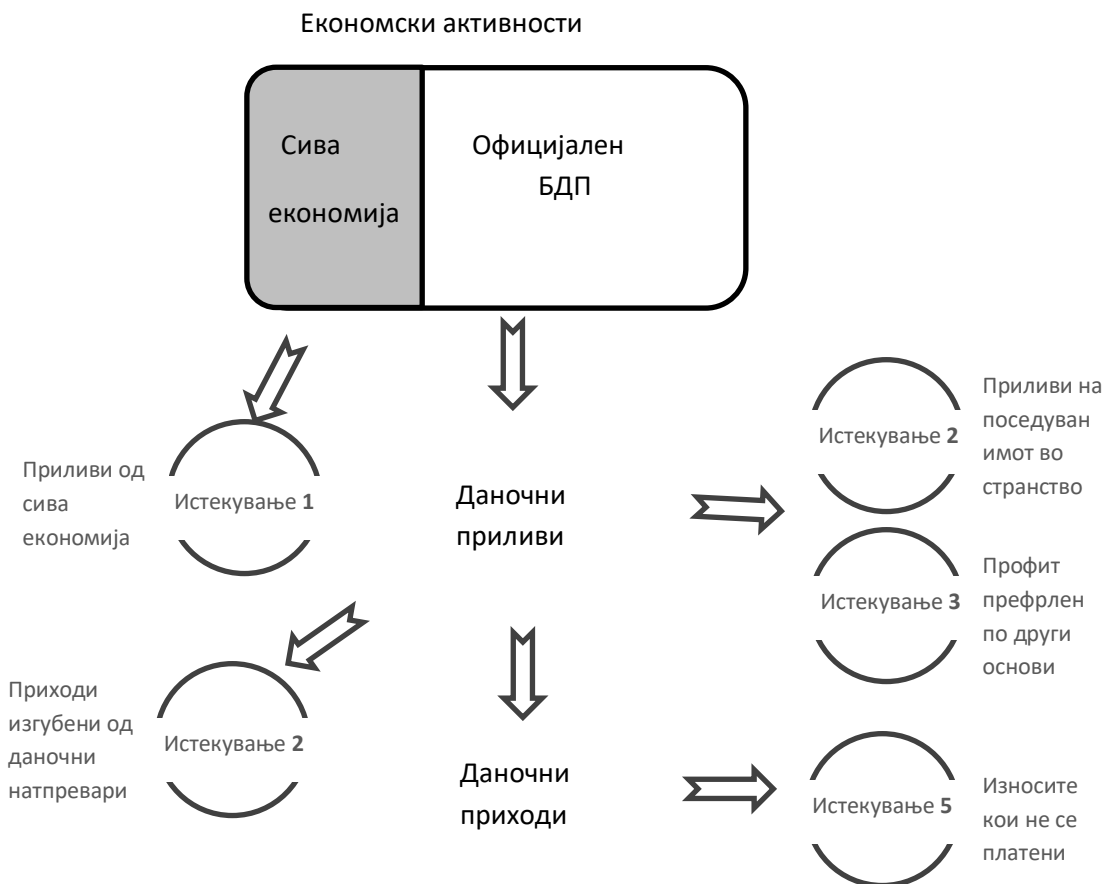
4. Даночна конкуренција. Понатамошен тип на истекување се јавува преку надолен притисок на ефективната даночна стапка t (што води кон нова даночна стапка, означена со tc). Даночната конкуренција од конкурентните локации за инвестирање, лобирањето од страна на богати поединци и компании, меѓународни притисоци и либерализацијата на пазарот можат сите да придонесат за намалување на даночните стапки кои ги плаќаат поединците со високи приходи, големите компании и увозниците. Дури и дозволувајќи за одредено преместување на даночното оптоварување на помалку мобилни цели (труд и потрошувачка), просечното t може сепак да опаѓа (како што можеше да се види со либерализацијата на трговијата). Импликациите за сиромаштијата, нееднаквоста, растот, големината на сивата економија, и во крајна линија за развојот – на двете и на падот во приходите и преместувањето на инциденцата – во голема мера се оставаат за анализа во некој друг труд, но во секој случај барем треба да се призна дека се потенцијално штетни.

$$T4 = tc[Y(\square(1-s))-h-p] \text{ каде } tc < t \quad \dots(5)$$

5. Неплаќање. Последното истекување кое може да биде значајно е она поврзано со даноците кои се доспеани, но неплатени, од различни причини – се смета дека малку од ова ќе се поврати. Износот на неплатени даноци секоја година може да се означи со U :

$$T5 = tc[Y(\square(1-s))-h-p] - U \dots(6)$$

Сите претходно наведени канали на изгубени приходи во една економија можеме да ги прикажеме илустративно.



Слика 2: Канали на изгубени приходи

3.1.2 Улогата на сивата економија

Постојат варијации на тема околу тоа како треба правилно да се дефинира сивата економија, но едно е сигурно, а тоа е дека таа е дел од националната економија и дека преку неа националната економија губи своја сила, своја функционалност.

Националните економии треба да се борат против сивата економија. Меѓутоа, фактот кој е реалност е дека сивата економија е присутна и во земјите во развој и во транзициските економии и во развиените земји. Сепак, ниту литературата ниту

праксата не ни воочува како да ја измериме сивата економија и кои се прифатливите граници за нејзиното постоење. Дефинитивно е дека сивата економија има негативни импликации врз економскиот развој на земјите во развој и транзициските економии.

Во поголемиот дел од земјите во развој кои се наоѓаат во Југоисточна Европа многу е тешко да се дефинира колкав е обемот на сивата економија. Практично не постојат прецизни трудови кои го дефинираат обемот на сивата економија во овој тип земји. Со цел да го доближиме негативниот ефект кој го има сивата економија врз функционалноста на националните економии, од аспект на прибирање парични средства во форма на даноци, односно ефектот на избегнувањето на оданочувањето врз функционалноста на националните економии ќе се потрудиме да дефинираме опфат, опсег на сивата економија во земјите од Југоисточна Европа, меѓу кои се наоѓа и Македонија со помош на истражувањето направено од проф. д-р Михаил Петковски и м-р Луљета Садику⁵⁶.

Во земјите на Југоисточна Европа, во главно, како последица на процесот на транзиција се јавува сивата економија паралелно со официјално евидентираната економија. Сивата економија претставува изгубен дел од БДП, кој пак мора да покажува силен и стабилен развој во процесот на приклучување кон ЕУ. Оттука, од неминовна важност е за земјите од Југоисточна Европа да имаат претстава со кој обемот на сива економија се соочуваат за да можат поправилно да го проценат растот на својата национална економија. Мерењето на сивата економија во националната економија на земјите: Албанија, БиХ, Бугарија, Хрватска, Македонија, Грција, Романија, Словенија, Турција направено е во 2010 година за периодот 1999-2007 од страна на Шнајдер каде се согледува дека просечниот обемот на сивата економија во разгледуваните земји бележи пораст од 32,8 % на 35,3%

⁵⁶ Обемот на сивата економија во Југоисточните земји: Емпириско истражување, Михаил Петковски, Луљета Садику

во разгледуваниот период. Највисок обем сива економија е забележан во Бугарија 38,5%, а најнизок обем во Словенија и Грција 28%.

Истражувањето направено од проф. д-р Михаил Петковски и м-р Луљета Садику опфаќа сет од податоци кои се однесуваат на годишните објави низ анализираните земји за периодот 2003-2011. Истражувањето има карактер на компаративна секторска студија која опфаќа 8 земји од Југоисточна Европа. Според студијата, за да го разбереме опфатот, обемот на сивата економија потребно е да ги разбереме варијаблите кои имаат директна корелација со овој сегмент од една национална економија.

Најзначајната варијабла која има директно влијание врз сивата економија се смета дека е Даночното оптоварување во насока на пропорционалното влијание. Даночното оптоварување како варијабла се однесува на сите: даноци, директни, индиректни, и придонеси и осигурувања како дел од БДП. Поголемо даночно оптоварување има поголема иницијатива да се работи во рамките на сивата економија. Друга варијабла со директно пропорционална корелација со сивата економија е стапката на невработеност бидејќи таа реферира дека поголема стапка на невработеност алудира на поголема ангажираност на работниците во сивата економија. Иако не ретко се случува дека работниците може да имаат ангажираност и во сивата економија и во реалниот сектор, па оттука оваа варијабла де факто може да покаже слаба релација со сивата економија. Понатаму, варијаблата, како на пример, слободата на делување во бизнисот ни кажува за степенот на вилјание кое го има регулативата врз одлуките дали да се работи или не во сивата економија. Оваа варијабла се мери со индексни поени од 0 до 100 според логиката колку помалку поени поголема слобода. Варијаблата БДП по глава на жител се мери според куповната сила на жителите па оттука се смета дека има обратно пропорционална корелација со сивата економија. Варијабилната инфлација има правопрпорционална корелација со сивата економија.

Сивата економија претставува најсериозен проблем на националните економии од кој произлегува даночното затајување. Сивата економија на една национална економија го претставува непријавениот или помалку пријавениот промет од страна на учесниците во економскиот живот на една национална економија. Секоја национална економија води постојана борба за евиденција на секој промет кој се остварува на нејзината територија затоа што колку е повисок непријавениот промет односно сивата економија толку посериозни последици трпи економскиот развој на економијата.

Од друга страна пак, сивата економија директно ги намалува даночните приходи бидејќи претставува нето неоданочена маса. Сивата економија де факто претставува начин за избегнување на оданочувањето и тоа еден нелегален начин кој има директен импакт врз функционалноста на националната економија.

Последиците кои ги трпи националната економија како резултат на сивата економија се: економски, социјални и политички како и пониски даночни приходи, несоодветен раст на банкарскиот сектор, некомпетентни економски политики, даночни и монетарни политики, тесно испреплетување и инфилтрирање на сивата економија со други сектори во националната економија, некомпетентен пазар на работна сила и многу други слични последици.

Воопштено се смета дека сивата економија, уште позната како промет на црно, скриени приходи и слично, претставува дел од БДП на една национална економија бидејќи само со тоа што не е пријавен не станал дел од официјалните статистики на економијата⁵⁷.

Примерот на Грција

Сивата економија и даночното затајување се широко распространети во Грција. Ова има негативни ефекти во однос на вертикалната и хоризонталната рамноправност како и во однос на ефикасноста.

⁵⁷ Дефиниција на Tanzi (1980)

Со цел да се објасни поврзаноста на сивата економија со избегнувањето на плаќањето на даночната обврска преку примерот на Грција во овој труд се цитира истражувањето на Манос Матсаганис и Марија Флевотому, *Дистрибутивни импликации од даночното затајување во Грција од 2010 година* во кое се користи пристапот до голем примерок на даночни пријави за данок на приход за 2004/05, преку кој се споредуваат приходите пријавени за оданочување со оние забележани во истражувањето за буџетот на домаќинствата за истата година. Двете групи податоци се премеруваат за да се направат целосно споредливи и внимателно се избира референтната популација. Потоа се пресметуваат односите на нецелосното пријавување приходи според регион и извор на приход. Синтетичката дистрибуција на пријавените приходи потоа се внесуваат во модел на даноци-користи (taxbenefit model) за да се добијат првични проценки околу големината и распределбата на затајувањето данок на приход во Грција. Нецелосното пријавување на приходите се проценува на 10%, што резултира со 26% дефицит во собраните даноци. Ефектите од даночното затајување се поголема нерамноправност во приходите и сиромаштијата, како и пониска прогресивност на системот за оданочување приходи⁵⁸.

Ова истражување за сивата економија во Грција се разликува од претходните студии на оваа тема по тоа што користи микро податоци. Посебно се надоградува на методот на разидување кој се применува кај Fiorio and D'Amuri (2005), иако со важни разлики. И двата труда споредуваат податоци од истражување приходи со примерок на даночни пријави. И двата труда претпоставуваат дека даночните обврзници кои прикриваат дел од нивниот приход од даночните власти би можеле да пријават повисока цифра на анонимен интервјуирач. Преку еден целосен

⁵⁸ документот на Manos Matsaganis и Maria Flevotomou, труд број 3, Hellenic Observatory Papers on Greece and Southeast Europe, Јануари 2010. Во спроведната анализа се искористени пристапот до голем примерок на даночни пријави за данок на приход за 2004/05, и тие се споредени со приходите пријавени за оданочување со оние забележани во истражувањето за буџетот на домаќинствата за истата година. Преку премерување на двете групи податоци со цел да се направат целосно споредливи, и внимателно избирање на референтната популација, се пресметани односите на нецелосното пријавување приходи според регион и извор на приход. Синтетичката дистрибуција на пријавените приходи потоа се внесува во модел на даноци-користи (taxbenefit model) за да се добијат првични проценки за големината и распределбата на затајувањето на данок на приход во Грција.

пристап до случаен примерок на даночни пријави за данок на приход кои не поминале инспекција, обезбедени од страна на Министерството за финансии, во анонимна форма, се дефинира референтната популација на начин кој овозможува минимизирање на грешките во мерењето и симулациите, особено неверодостојноста на истражувањата на приходите и неможноста да се моделираат даночните правила со целата нивна комплексност (на пр. во однос на паушалното оданочување или третманот на луксузната стока како замена за високи приходи). Преку споредување на двете групи податоци по категорија, како што се дефинирани по извор на приход и регион, наместо според ниво на приходи (процент), и од оваа споредба добиените стапки за приспособување се направија корекции за даночното затајување. Главниот фокус е поставен на изворот на приход по прво отколку на статусот на вработување за да се опфатат и индивидуите кои заработуваат приходи од повеќе извори (две работи или работа на црно). Експлицитно се претпоставува дека целиот приход од одреден извор заработен од страна на резидентите на одреден регион е нецелосно пријавен при истата стапка без разлика на неговото ниво. Ова истражување ја поврзува проценката на шемите на непридржување кон даночната легислатива со анализата на тоа како добивките од даночното затајување се дистрибуираат кај генералната популација.

Во рамки на борбата против даночното затајување, системот обезбедува паушално оданочување. Поточно, постојат детален збир од правила кои се однесуваат на низа активности (на пр. поседување продавница, персонални приватни услуги, и сите други видови самовработување вклучувајќи ги и медицинската и други професии), и кои утврдуваат минимален приход подложен на оданочување кој варира според типот на активноста, рангот, локацијата итн. Ако даночниот обврзник пријави ниво на заработка под минималниот оданочлив приход, данокот што се должи се проценува на минимумот. Исто така, луксузните средства како базените за пливање, хеликоптери, јахти и слично можат да доведат до нагорна ревизија на оданочливиот приход од страна на даночните власти. Иако паушалното оданочување може да корегира одредено даночно затајување на маргината, корекцијата и соодветното враќање на даночните приходи е

поефективно при пониски отколку при повисоки нивоа на приходи. Правилата за паушално оданочување е невозможно да се симулираат бидејќи деталните информации на кои се засноваат се во голема мера недостапни.

Проценката на големината и инциденцата на даночно затајување се заснова на две групи податоци:

- (1) микро податоците од истражувањето на буџетот на домаќинствата (информации за персоналните приходи, шемите на трошоци и демографските карактеристики на 17,386 индивидуи во 6,555 домаќинства),
- (2) голем примерок даночни пријави кои не поминале инспекција извлечени по случаен избор. (информации за демографските и другите карактеристики на даночните единици, како и приходите заработени во 2004 (пријавени во даночната година 2005) за 41,283 даночни обврзници и 12,203 деца и други издржувани лица во 27,414 даночни единици (0.53% од сите даночни пријави).

Проценката на големината и инциденцата на даночно затајување се мери преку споредување на дистрибуцијата на приходите забележани во истражувањето со синтетичката дистрибуција на пријавениот приход како што е пријавен на даночните власти, корегирани за нецелосното пријавување на приходите во однос на информациите извлечени од примерокот на даночните пријави поради суштествена претпоставка дека испитаниците го откриваат нивниот приход поискрено во истражувањето отколку кога ја пополнуваат нивната даночна пријава. Разидувањата помеѓу приходите во истражувањето и приходите пријавени за оданочување можат да се припишат единствено на даночното затајување. Грешката во мерењето (и симулацијата) се минимизира со тесно дефинирање на референтната популација. Се приспособуваат компонентите на приходот во истражувањето на таков начин што ќе го одразуваат приходот како што е пријавен на даночните власти при што главните цели се:

- а) да се осигура дека варијаблите се конзистентно дефинирани во двете групи податоци,
- б) да се определи референтната популација,

(в) да се добијат факторите за приспособување со цел да се корегираат пријавените приходи за нецелосното пријавување земајќи го предвид затајувањето данок.

Во табелите подолу се прикажани стапките на нецелосното пријавување даноци според три димензии: извор на приход, регион и големина на семејството.

	удел во популацијата	приход од истражување то	пријавен приход за оданочување	разлика
плати	41.5%	13,085	13,007	-0.6%
пензии	37.1%	7,960	7,960	0.0%
земјоделство	6.3%	12,353	5,819	-52.9%
самовработување	15.1%	19,327	14,616	-24.4%
Атина и околината	39.2%	14,555	13,733	-5.6%
Северен	27.4%	11,152	9,859	-11.6%
Јужен	22.7%	10,839	9,110	-16.0%
Острови	10.8%	11,534	9,991	-13.4%
Немажени/нежене ти	35.5%	9,970	9,252	-7.2%
<i>жени</i>	20.4%	8,753	8,414	-3.9%
	15.1%	11,611	10,383	-10.6%
<i>Маж</i>				
во брак без деца	34.5%	11,310	10,136	-10.4%
во брак со 1 дете	12.5%	16,250	14,446	-11.1%
во брак со 2 деца	13.7%	17,034	15,133	-11.2%
во брак со 3 деца	3.1%	17,042	14,818	-13.1%
во брак 4+ деца	0.6%	17,225	14,348	-16.7%

Табела 1. Нецелосно пријавување според извор на приход, регион и тип на семејство

	целосно	даночно затајување	разлика
почитување			
пријавен приход	12,455	11,220	-9.9%
оданочлив приход	11,957	10,724	-10.3%
даночни олеснувања	499	499	0.0%
даночни намалувања	182	181	-0.6%
даночна обврска (целосна)	1,175	868	-26.1%
даночна обврска (различна од нула)	3,263	2,716	-16.7%
расположлив приход	11,280	11,587	2.7%

Табела 2: Варијабли на данокот на приход при целосно почитување на Законот и даночно затајување

Забелешка 1: Средниот приход по категорија на приход е неизедначениот годишен персонален приход во евра. Уделите на популацијата се однесуваат само на лицата што заработуваат позитивни (различни од нула) приходи. Приходите од истражувањето се забележани во истражувањето за буџетот на домаќинствата за 2004/05. Приходот пријавен во даночните пријави е приспособен земајќи го предвид нецелосното пријавување врз основа на факторите за приспособување според регион и извор на приходи прикажани подолу во табела 2. Приходите од самовработување вклучуваат и приходи од недвижности.

Како што можеше да се предвиди, во однос на изворите на приходи, приходите од фармерство и самовработување имаат поголема веројатност да бидат нецелосно пријавени во даночните пријави: просечните стапки на нецелосно пријавување за овие два извори се 53% и 24% соодветно, додека пријавените приходи од плати и надоместоци или пензии се скоро идентични на приходите од истражувањето. Во однос на регионот, нецелосното пријавување изгледа најистакнато во Јужна Грција (16%), а најмалку во Атина со околината (помалку од 6%). Исто така,

нецелосното пријавување на приходот изгледа дека се зголемува со големината на семејството: неженетите/немажените пријавуваат нецелосно најмалку, додека лицата во брак со четири деца пријавуваат нецелосно најмногу. Исто така, во категоријата на неженети/немажени, откривме дека мажите пријавуваат нецелосно многу повеќе од жените (10.6% наспроти 3.9%).

Во табелата 2 се претставени проценки на оданочливиот приход и последователната даночна обврска под конкурентните претпоставки за целосно почитување на законот и даночното затајување, последователно. Наодите кои вреди да се истакнат се дека нецелосното пријавување го намалува оданочливиот приход малку повеќе отколку пријавениот приход; дека даночните олеснувања и намалувања се генерално слични во двете групи податоци; дека даночното затајување го зголемува просечниот расположлив приход за 2.7%; и дека тоа го намалува даночниот принос за 26.1%. Последната цифра може да се разложи на 11.1% помалку лица кои плаќаат просечно 16.7% помалку данок.

Забелешка 2: Средниот приход е неизедначениот годишен персонален приход во евра. Целосното почитување на законот обезбедува проценки на варијаблите на данокот на приход претпоставувајќи дека приходите се пријавени на даночните власти како што се забележани во истражувањето. Даночното затајување обезбедува проценки на истите варијабли претпоставувајќи дека приходите се нецелосно пријавени на даночните власти. Уделот на лицата што заработуваат позитивни, различни од нула, приходи и плаќаат даноци различни од нула е 36.0% и 32.0% при целосно почитување на законот и даночно затајување, соодветно.

Процентата збирна стапка на нецелосно пријавување приходи за цели на даночно затајување е околу 10%. Во однос на изворот на приходи, нецелосното пријавување е блиску до нула во однос на заработувачката од зависни вработувања и пензии, но достигнува до 53% и 24% во однос на приходите од фармерство и од самовработување, соодветно. Ова е строго конзистентно со литературата, како и со претходните сознанија во врска со различните можности за даночно затајување присутни за различните професии. Сепак, изгледа неверојатно дека нецелосното пријавување на платите и надоместоците во Грција е скоро нула. Стандардната претпоставка дека тоа мора да е занемарливо поради

задржување на информациите и информациите доставени од работодавците не можат да опстојат во случај на разидувања т.е. кога работодавците и работниците се согласуваат да ги прикријат целосно или делумно исплатените плати со цел да се намалат и трошоците за работна сила на работодавците и платата што ја носат дома работниците.

Всушност, емпириските докази укажуваат на постоењето голема сива економија заснована на сомнителни, нерегистрирани, неформални вработувања. Инспекциската служба на Фондацијата за социјално осигурување процени дека работодавците во 10% од сите фирми каде што е направена инспекција во 2008 не плаќале социјални придонеси, додека 27% од сите работници останале нерегистрирани (соопштение за јавноста, 25 јануари 2009). Таквите практики се посебно широко распространети во трговијата на мало, градежништвото, туризмот, договорните услуги како чистење и угостителски услуги итн.

Се смета дека постојат три причини поради кои не се успеа да се открие повисок степен на нецелосно пријавување на платите и надоместоците заработени од неформално вработените лица. За почеток, голем дел од лицата во прашање припаѓаат на обесправени групи како странски работници кои обично се помалку застапени во истражувањата на буџетот на домаќинствата. Од друга страна, даночната евиденција е нецелосна или во смисла на тоа дека нерегистрираните работници се по дефиниција невидливи за даночните власти, или затоа што тие што заработуваат под одредено ниво (€3,000 годишно) се законски изземени од обврската да доставуваат даночна пријава. Трето, земајќи предвид дека истражувањето на буџетот на домаќинствата и нашиот примерок на даночни пријави беа засновани на различни популации, како последица на што мораше да се направи прилишен степен на премерување, можно е некои варијации да се ублажиле во текот на процесот. Во однос на регионот, степенот на нецелосно пријавување на приходите по регион изгледа дека е понизок во Атина и околината отколку во Северна Грција, на Островите, и особено во Јужна Грција. Ова може да се припише на концентрацијата на јавни вработувања и економска активност спонзорирана од владата во и околу Атина, и на значењето на фармерството, туризмот и градежниот сектор во другите регионални економии.

Достапните докази за односот помеѓу даночното затајување и класата на приходи се измешани. Даночното затајување е позастапено кај високите приходи кое наоѓа дополнителна поддршка во резултатите од истражувањето за вредностите од 1999 заеднички спроведено од страна на светското истражување за вредности и европското истражување за вредности, барем до степен до кој однесувањата засновани на истражувањето кон даночното затајување го одразуваат фактичкото однесување. Во тоа истражување, делот од испитаниците кои се согласуваат со тврдењето „мамењето во врска со данокот ако имате можност никогаш не е оправдано” беше поголем меѓу оние со пониски отколку со повисоки приходи во Грција (43% наспрема 30%). Импликациите од дадена стапка на нецелосно пријавување при ниски нивоа приходи се многу слични од тие од истата стапка нагоре во дистрибуцијата на приходите – и не само поради разликата помеѓу релативните и апсолутните изрази. На дното, поради значајните даночни ослободувања, особено за семејствата со деца, фискалниот ефект на нецелосното пријавување на приходите е навистина минимален. На врвот, поради прогресивното оданочување, големото непридржување кон законот (како што се практикува, на пример, од страна на медицинската професија и другите групи) се преведува во прилични загуби во смисла на приходи од даноци и има значителни ефекти во смисла на нееднаквоста во приходите и прогресивноста на даночниот систем во реалниот свет.

Користењето модел на данок-корист овозможува да се пресметаат дистрибутивните и фискалните ефекти од даночното затајување, со симулирање на данокот што се должи при целосно придржување кон законот и при даночно затајување и со споредување на добиените вредности. Ова продуцираше серија интересни резултати. 10% на нецелосно пријавување на приходите резултира со 26% дефицит во наплатените даноци што очигледно е функција на прогресивната структура на оданочувањето на приходите во Грција.

Дистрибутивните ефекти можат да се сметаат за прилично предвидливи земајќи ја предвид шемата за нецелосно пријавување според ниво на приходи разгледана претходно. Меѓутоа, ова е помалку точно отколку што може да изгледа. Ефектот од даночното затајување на нерамноправноста е највисок за индикаторите кои се

поосетливи на промени при високи нивоа приходи што не е неочекувано земајќи ја предвид дистрибуцијата на нецелосното пријавување на приходите и функционирањето на шемата за прогресивен данок на приход. Помалку очигледно, даночното затајување, исто така, изгледа дека причинува стапката на сиромаштија и јазот на сиромаштија да се зголемат над тоа што би биле при целосно придржување кон законот.

Ефектот на даночното затајување на прогресивноста на данокот изгледа дека е значителен: даночното затајување го прави даночниот систем порегресивен.

Дистрибутивното влијание на затајувањето други даноци (на пр. данок на добивка, данок на капитал, данок на додадена вредност итн.) најверојатно ќе ги зајакне овие ефекти. Напорите да се намали даночното затајување можат навистина многу да се исплатат: поголеми приходи од даноци, пониска сиромаштија, намалена нерамноправност и попрогресивен даночен систем.

3.1.3 Tax gap (даночен јаз)

Даночен јаз (изгубени даноци) се дефинира како износ на даночна обврска со која се соочуваат даночните обврзници, а која не е платена на време.

Поради огромното значење кое го имаат даноците и нивното навремено собирање за економијата, од огромна важност е даночната управа да умее и да успее да ги собере, односно наплати даноците на време, во рокот на нивната доспеаност. Односно, да има минимално изразен или воопшто да нема даночен јаз (изгубени даноци). Категоријата даночен јаз (изгубени даноци) е многу значајна во процесот на планирање на даночните приходи и затоа секоја даночна управа полага голема важност на нејзино правилно и попрецизно изразување односно предвидување. Да се предвиди категоријата даночен јаз (изгубени даноци) е умешност на даночната управа.

Со цел прецизно и правилно предвидување на оваа категорија се користат повеќе методи за проценка. Со помош на методите за проценка се проценува износот на бруто и нето даночен јаз.

Износот на бруто даночен јаз се дефинира како реална даночна обврска со која се соочуваат даночните обврзници, а која не е платена на време.

Износот на нето даночен јаз се дефинира како реална даночна обврска со која се соочуваат даночните обврзници, а која не е платена на време по доброволна основа ниту пак е наплатена како резултат на преземени соодветни присилни мерки подоцна. Зборуваме за даночна обврска која никогаш не е платена. Разликата меѓу бруто и нето даночниот јаз го претставува всушност износот на даночната обврска кој ќе биде платен некогаш во иднината, при што не мислиме на наплатени камати и други трошоци туку само на чистата даночна обврска.

Даночниот јаз настанува по три главни основи кои во својата суштина претставуваат несовпаѓање со даночната легислатива:

1. пријавување помали приходи,
2. плаќање пониски даноци,
3. неисполнување на пријавените даночни поврати.

Најдоминантен канал за создавање на даночниот јаз претставува пријавувањето пониски даноци на кој се должи дури 80% од даночниот јаз во просек⁵⁹.

Економските ефекти од даночниот јаз како избегнување на оданочувањето за националната економија значи зголемување на националниот дефицит кое неминовно ќе придонесе кон зголемување на даноците за да се елиминираат кусоците кои се создаваат како резултат на даночниот јаз. Вака поставените повисоки даноци ќе паднат на товар на редовните даночни плаќачи. Даночниот јаз го намалува нивото и квалитетот на јавните услуги и сервиси кои се овозможуваат на даночните обврзници, а со тоа повторно товарот на

⁵⁹ “Сеопфатна стратегија за справување со даночниот јаз” (Comprehensive Strategy for Addressing the Tax Gap), Внатрешна управа (служба) за јавни приходи (IRS), САД

неплаќачите паѓа на товар на плаќачите.⁶⁰

Постојат повеќе начини на кои можеме да се справиме со даночниот јаз. Најдобриот, најпосакуваниот и најефикасниот е да се соберат даноците кои се должат во соодветна временска рамка како што и доспеваат. Во насока на ова за да се оствари, потребен е еден сложен пристап од повеќе аспекти, чекори за реализација.

Првиот е да се опфатат ненамерните грешки на даночните плаќачи и намерната даночна евазија преку една кампања на поедноставување на формуларите за даночен поврат, инструкции и насоки, советувања кон даночните обврзници со цел тие да бидат се подобри во пополнувањето на овие формулари.

Вториот е со посебно внимание да се таргетираат изворите кои се покажуваат како главна причина за приспособување на даночните обврзници кон даночната политика.

Третиот се однесува на активностите за зајакнување или присилување на наплатата кои мора да бидат комбинирани со обврска на даночните власти за соодветна услуга како поврат кон даночните плаќачи.

Четвртиот чекор се однесува на поставеноста на даночната политика и одредбите за приспособување кон неа кои мора да бидат доволно сензитивни кон правата на даночните обврзници и да обезбедуваат и одржуваат еден соодветен баланс меѓу активностите насочени кон зајакнување или присилување на наплатата кои ги спроведуваат даночните власти и проблемите (тешкотиите) кои ги носи даночната обврска за даночните плаќачи.

Соодветниот степен на примена на даночната политика (закон) суштествено зависи од даночната структура во основата. Особено се истакнуваат улогата на комплексноста во даночниот систем како фактор кој влијае врз големината на даночниот јаз, како и легалното, но непожелно избегнување на плаќањето

⁶⁰ Во “Сеопфатната стратегија за справување со даночниот јаз” (Comprehensive Strategy for Addressing the Tax Gap), претставникот на службата Mark W. Everson изјавува: “дури и откако се воведоа напори за присилна наплата и се постигнаа дури и доцни уплати на даноци, Владата остана пократка за околу четврт трилијарда долари од тие кои плаќаат помалку и од тие кои редовно си ги плаќаат даноците. Луѓето кои не ги плаќаат своите даноци го пренесуваат својот товар кон сите нас останатите.

даноци.

Овде се акцентираат две главни импликации на даночната комплексност.

Прво, комплексноста дозволува дополнителни начини за заштита на приходите од даноци и последователно, комплексноста ги зголемува вкупните трошоци на оданочувањето.

Второ, комплексноста ја зголемува веројатноста даночните обврзници да направат ненамерни грешки при пресметката на своите даночни обврски. Од оваа гледна точка, казните се помалку прифатливо средство за извршување на законот и зголемувањето на веројатноста за откривање вакви случаи станува поскапо. Оттука, даночната комплексност ја загрозува ефективност на алатките на располагање на Службата за јавни приходи – даночните власти.

Главната цел на реформата во даночната политика треба да биде поедноставувањето на даночниот систем. Со прифатливо поедноставување може посоодветно да се бориме против притајувањето и избегнувањето на даноците отколку со традиционалните мерки за примена на законот и истовремено, со поедноставувањето на стандардните политики за спроведување на законот ќе станат поефективни без дополнителни трошоци.

Идеалната политика за усогласување треба да биде насочена и кон избегнувањето на даноците и кон даночното затајување. Иако има правно разграничување помеѓу двата термини, од економска гледна точка разликата е помалку експлицитна. И двата вида активности вклучуваат загуба на приходи и и двата вида активности вклучуваат загуба на економска благосостојба.⁶¹

Загубата на приходи имплицира дополнителни економски трошоци бидејќи приходите мора да се надоместат со прибегнување кон понатамошно

⁶¹ Загуба на благосостојбата настанува ако постои начин за распределба на истите ресурси на начин на кој даночниот обврзник ќе биде побогат отколку што е. На пример, во контекст на даночното затајување, даночниот обврзник ќе стане побогат со тоа што ќе ја добие очекуваната добивка од даночното затајување директно, а не со преземање ризик.

дисторзивно оданочување.⁶²

Во случај на наједноставна форма на затајување данок, дополнителната загуба на благосостојба (корист) се должи на ризикот кој го презема даночниот обврзник (кој мами). Во случај на покомплицирани форми на чисто даночно-мотивирано финансиско планирање, даночните обврзници искористуваат вистински ресурси за да го заштитат приходот. Превенцијата на такви загуби треба да биде главна грижа во даночната политика особено од гледна точка на ефикасноста,⁶³ не е важно дали активноста во основата е легална или не.

Иако импликациите на даночната комплексност се мулти-димензионални, нејзината најважна последица е степенот на можности за избегнување даноци и затајување што таа ги создава.

Со намалување на даночната комплексност, креаторите на политиката ја менуваат отвореноста на даночните обврзници кон промените во оданочувањето. Последователно, помалку комплексен даночен систем може да обезбеди понизок маргинален вишок на даночното оптоварување.⁶⁴

Кога даночниот систем е помалку скап, примената на законот е помалку важна бидејќи алтернативните начини за собирање приходи се помалку штетни.

⁶² Даночна дисторзија е одредба во даночниот закон што може да влијае врз однесувањето на даночниот обврзник, повеќе и над самиот факт на оданочувањето. Колку што данокот го менува однесувањето на даночниот обврзник, неговите нови околности се помалку поволни од претходно, и степенот на оваа неповолност е познат како мртов товар од оданочувањето. На пример, ако данокот на цигари предизвика една индивидуа да пуши помалку, разликата во благосостојбата на индивидуата имплицирана од промената претставува економски трошок, покрај данокот што тој всушност го плаќа. Платениот данок не е загуба за општеството, бидејќи тој едноставно се пренесува од даночниот обврзник на владата. Мртвиот товар од оданочувањето претставува економски трошок за општеството. Во исто време, јавните услуги финансирани од данокот можат да обезбедат користи кои ги надминуваат тие за кои би се искористиле даночните пари за да се набават од страна на даночниот обврзник.

⁶³ Со упатување на ефикасноста мислам на тоа како ресурсите се распределуваат за различни продуктивни намени. Ова е концептуално различно од прашањето за рамноправноста или правичноста. Со упатувањето на ефикасноста, исто така, не ставам никаква независна вредност на тоа дека даночниот обврзник е чесен (иако, до степенот до кој ја зголемила чесноста има ефект на однесувањето на другите даночни обврзници, таа индиректно може да влијае врз тоа како се распределуваат ресурсите).

⁶⁴ Вишокот на даночно оптоварување е дополнителната загуба на благосостојбата над приходите собрани од владата. Маргиналниот вишок оптоварување (the marginal excess burden) се однесува на растечките промени во вишокот оптоварување поради мала промена во даночните стапки. Маргиналниот вишок оптоварување (или, попрецизно, маргиналната цена на средствата) е и мерка на трошокот за зголемување на потпирањето на одреден тип оданочување и мерка на трошокот за собирање повеќе приходи.

Комплексноста на даноците ја зголемува веројатноста даночните обврзници ненамерно да не се придржуваат до законите. Ова има важна политичка последица: кога даночните обврзници прават ненамерни грешки, извршувањето на даноците е потешко бидејќи бара да се направи разлика помеѓу измамниците и чесните, но збунети даночни обврзници. Според тоа, комплексноста ја намалува ефикасноста на стандардните алатки за примена на законот како откривањето или казнувањето.

Избегнувањето на даноците може да има и позитивни аспекти. Можностите за избегнување на даноците треба да се разгледуваат како потенцијални политички алатки. Додека во најголемиот број случаи избегнувањето е непожелно, може да постојат одредени околности кога одредени ограничени и промислено креирани можности за избегнување ќе бидат општествено корисни.

3.1.4 Трошоци од избегнувањето на оданочувањето на легален и нелегален начин

Доколку ја погледнеме даночната комплексност од економска перспектива неминовно е да се забележат политичките импликации. Имено, даночното затајување и избегнувањето данок се слично скапи од општествена гледна точка и покрај разликите во нивниот правен статус. Една детална политика за придржување кон законот треба да биде насочена и кон двете постапки. Иако казните и зголемената веројатност за откривање се главните инструменти за справување со даночното затајување, намалувањето на комплексноста на даночниот закон би ги намалило можностите и за даночното затајување и за избегнувањето данок, и дополнително би ги направило казните поизводлив политички избор.

Комплексноста во даночниот закон треба да се разгледува како степен на варијација во можните даночни третмани на економски поврзаните активности. Овој тип комплексност природно создава можности за избегнување данок, и исто така предизвикува тешкотии за инаку чесните даночни обврзници. Како резултат, ова води кон забуни и грешки кои често е тешко да се разликуваат од нечесноста. Како последица, казните стануваат помалку прифатлив пристап кон примената на

законот, додека, истовремено, откривањето станува поскапо. Од оваа гледна точка, напорите на даночната управа да ги едуцира даночните обврзници и да обезбеди подобра услуга за клиентите претставуваат разумен пристап кон придржувањето кон законот бидејќи тие ја зголемуваат ефективноста на стандардните инструменти за примена на законот како казните и ревизиите.

Постојат неколку методи за намалување на комплексноста. Потпирањето на стандардните даночни ослободувања и ограничувања на ослободувањата и повластиците се еден пристап за поедноставување на даночниот закон за многу даночни обврзници. Зголеменото потпирање на комерцијалните даночни агенти односно професионалци за изработување даночни пријави ја намалува веројатноста за ненамерни грешки и иако не ја отстранува комплексноста на даночниот закон ја намалува конфузијата и придонесува стандардната примена на законот да биде поефективна. Исто така, ова овозможува пренасочување на дел од фокусот на примената на законот кон секторот за подготовка на даноци кој несомнено е полесно да се следи отколку поединечните даночни обврзници.

Креаторите на политиката најверојатно нема да престанат да експериментираат со даночниот закон. Новите и иновативни стратегии за избегнување данок тешко е да се предвидат. Зголемените трошоци за примената на законот е исто така тешко да се квантифицираат. Исто така, немаме директен начин за мерење на ефектот на ненамерните грешки. Slemrod и Korczuk (2002) укажуваат дека првиот од овие ефекти ќе се појави како зголемена еластичност на реакцијата на оданочувањето и според тоа повисок маргинален вишок оптоварување. Изградбата на економска рамка која овозможува мерење на трошоците поради маргинално зголемување на комплексноста претставува неопходни влезни информации за разбирање на целосното влијание на специјализираните даночни одредби.

Главната поента е дека трошоците за комплексноста одат многу подалеку над директните трошоци за придржување кон законот во форма на време и пари кои им се наложуваат на даночните обврзници кои се борат да го разберат и да се придржуваат на даночниот закон. Иако ваквите директни трошоци се несомнено важни, во пракса комплексноста, исто така, раѓа можности за успешно даночно

планирање. Оттука, комплексноста креира дисторзии, па поради неа ефективниот даночен третман на слични активности е различен. Комплексноста, исто така, резултира со нееднаквости бидејќи инаку слични даночни обврзници завршуваат со различни даночни оптоварувања, едноставно поради тоа што нивната подготвеност да го искористат законот варира или можностите да го направат истото варираат. Понатаму, комплексноста создава конфузија и во присуство на збунети даночни обврзници, примената на законот е потешка, а помалку ефективна. Даночниците треба да разрешат повеќе случаи на непридржување кон законот и освен ако не се подготвени да казнуваат чесни даночни обврзници, тие исто така треба да трошат ресурси на разликувањето помеѓу измами и грешки.

Преферираниот начин на справувањето со проблемите поврзани со придржувањето кон законот го одредува даночниот закон. Кога даночните обврзници веќе нема да можат лесно да се повикуваат на забуна тоа што ќе остане на масата ќе биде непридржување кон законот од страна на измамници со што ќе и се овозможи на Даночната управа да го применува законот ослободена од секакви одвлекувања на вниманието.

Да претпоставиме дека малку поголема примена на законот ги зголемува вкупните трошоци на примената. Потоа, никогаш не е оптимално да се елиминира целото затајување. Ова е од причини што општествената загуба од првата парична единица на даночно затајување е занемарлива, додека трошоците за администрацијата не се. Земајќи предвид дека целосната примена на законот нема смисла (и дури и не е можна), прашањето е кое е најдоброто ниво?

Вообичаениот економски одговор е дека маргиналниот трошок на примената треба да биде еднаков на неговата маргинална корист.

Спроведувањето на ова решение бара утврдување на трошоците и корисноста.

Постојат два вида трошоци поврзани со борбата против даночното затајување и избегнувањето данок.

Прво, властите трошат пари на спроведувањето на законот.

Второ, како што беше спомнато во претходниот дел, даночните обврзници кои мамат се соочуваат со одредена веројатност да бидат фатени и казнети.

Даночните обврзници кои ги избегнуваат даноците, законски се соочуваат со

други видови трошоци.

Сé на сé, една економска единица на даночна заштеда не е вредна како една економска единица и за двете страни.

Кои се користите? Се прибираат поголеми приходи од даноци.

Како се споредуваат трошоците и користите?

Со намалено затајување или избегнување, даночниот обврзник губи една економска единица, а владата добива една економска единица. Ако вредноста на економската единица во владината благајна е иста како и нејзината вредност за поединецот, нема добивка. Всушност, најверојатно ќе има загуба бидејќи владата плаќа за примена на законот. Меѓутоа, овие вредности не се исти. Очекуваната економска единица од затајувањето вклучува ризик. Кога даночните обврзници имаат аверзија кон ризикот, очекуваната економска единица вреди помалку отколку одредената економска единица од гледна точка на поединецот. Во исто време, владата што работи со многу различни даночни обврзници не е засегната од ваквиот тип карактеристичен ризик. Со настојувањето да се применува законот, владата ја намалува изложеноста на ризик и тоа е добра работа.

Понатаму треба да ги разгледаме алтернативните извори на финансирање. Добивањето една економска единица приход ја намалува потребата за потпирање други даноци. Бидејќи другите извори на финансирање се дисторзивни, дополнителното оптоварување наложено од потребата за потпирање на алтернативните извори е трошокот за затајувањето и отстранувањето на потребата да се прибегнува кон алтернативни извори на приходи (повисоки даноци) претставува добивка. Примената на законот од оваа гледна точка е според тоа корисна и нејзиниот степен на профитабилност е ограничен само поради тоа што е скапа⁶⁵. Тоа што треба да се земе предвид е дека користите од намалувањето на даночното затајување се особено суптилни. Прибирањето поголеми приходи само по себе не претставува корист бидејќи тоа едноставно е трансфер од поединци на владата. Станува корисно само поради тоа што ја

⁶⁵ Mayshar 1987

намалува изложеноста на ризикот на затајувачите и можеби попривлечно бидејќи ја намалува потребата за други даноци. Истото се однесува и на избегнувањето данок, но избегнувањето погрешна распределба на ресурсите наменети за финансирање на избегнувањето данок е поважно од намалувањето на изложеноста на ризик на даночните обврзници што мамат. Административната инвестиција во извршувањето на законот станува поважна кога даночниот систем е поподложен на изместувања или погрешни толкувања односно имплементација. Еден начин да се намали потребата за скапото извршување на даноците е да се намалат можностите за токму тие изместувања или погрешни толкувања на даночниот систем. На тој начин ќе се постигне, со поефикасна даночна структура, истото ниво на даночно затајување да има пониска цена⁶⁶. Повисоката комплексност поттикнува избегнување данок и други видови алтернативни реакции. Даночниот систем што дозволува многу различни видови избегнување данок најверојатно ќе предизвика посилни бихејвиорални ефекти и според тоа повисок вишок на оптоварување. Со други зборови, трошокот за дополнителниот приход е повисок. Намалувањето на листата на одржливи одговори го намалува маргиналниот вишок на даночното оптоварување и според тоа користите од опсежното извршување на даноците се пониски. Затварањето на дополнителните маргини на одговорот може слободно да се сумира како проширување на даночната основа со елиминација на повластениот третман на некои видови приход, одбивања и ослободувања.

Во контекст на персоналниот данок на приход, Корцук (2005) процени дека еластичноста на приходот пријавен во индивидуалните даночни пријави⁶⁷ како и

⁶⁶ Колку ќе биде еден даночен систем поподложен на изместувања и промени (во смисла на маргиналните трошоци на средствата – дополнителните трошоци за собирање на долар приход) всушност зависи од изборот на даночната структура. Ова тврдење беше првично изнесено од страна на Slemrod (1994), и е детално анализирано од страна на Slemrod and Korczuk (2002).

⁶⁷ Еластичноста на приходот се однесува на ефектот од 1% промена во цената на данокот (еден минус маргиналната даночна стапка) на нивото на приходи, изразено во проценти. Пријавениот приход се однесува на вкупниот приход пријавен во даночната пријава додека оданочливиот приход се однесува на фактичкиот приход подложен на оданочување (откако се одземе соодветните одбивања/олеснувања и ослободувања). Еластичноста на оданочливиот приход е клучниот параметар во основата на пресметката на трошокот за данокот на приход (Feldstein 1995, 1999).

еластичноста на оданочливиот приход паѓа кога даночната основа е поширока.⁶⁸ Без измени во даночната структура, изборот на тоа каде да се стави административна економска единица станува покритичен. Да претпоставиме дека зголемувањата на приходите поради каков било тип на намалено затајување оди во истата генерална категорија на приходи. Различните цели на зголемената примена на законот ќе имаат различни импликации врз изложеноста на ризик и ќе имаат различни последици на приходите. Во еден ранлив даночен систем поголема тежина треба да се стави на вториот аспект: типовите на примена на законот кои најмногу ги зголемуваат приходите се повредни. Кога даночниот систем е инаку релативно ефикасен, индивидуалните трошоци стануваат поважни.

Неизвесноста со која се соочува еден чесен даночен обврзник во определувањето на неговата вистинска даночна обврска може да резултира со прекумерно плаќање на даноците во просек (Scotchmer and Slemrod 1989), но овој извор на приход не претставува нето општествена добивка бидејќи се должи на зголемени трошоци или проблеми наложени на даночните обврзници⁶⁹.

Збунетоста на даночниот обврзник поради комплексноста, исто така, ја поткопува вредноста на пристапот базиран на можноста за откривање како друг водечки инструмент за примена на законот. Претпоставувајќи дека агенцијата за прибирање даноци не сака да ги казнува чесните даночни обврзници, таа мора да се обиде да утврди дали мамењето се случило намерно или дали било ненамерна грешка. Ова додава дополнително ниво трошоци по откривањето на неточното пријавување што инаку не би биле присутни. Кога даночните обврзници можат да

⁶⁸ Еластичноста формално се дефинира како процентуалната промена во една варијабла, при 1% промена во поврзана варијабла. Таа е начин за мерење на реакцијата на нешто на дадена промена во нешто друго. На пример, ако 1% зголемување на платата по час предизвика работникот да работи половина процент повеќе часови, еластичноста на одработените часови во однос на платата е 1/2. Во овој контекст, еластичноста на оданочливиот приход во однос на даночната основа е процентуалната промена во оданочливиот приход, при 1% промена во големината на даночната основа. Широчината на даночниот систем беше измерена како дел од приходот пријавен во даночната пријава којшто на крај е подложен на оданочување, со разликата што ја прават одбитните ставки, исклучувањата и приспособувањата.

⁶⁹ Liebman and Zeckhauser (2005) тврдат дека поединците реагираат на комплексноста со игнорирање на деталите и користењето хевристика наместо тоа. Импликациите врз приходите од таквото однесување се двозначни.

тврдат дека непридржувањето кон законот било ненамерно, казните, исто така, стануваат неизвесни, дури и кога агенцијата има намера да ги наложи, освен ако на даночните обврзници не им е одземено правото да се бранат. Кога ќе започне правната битка, исто така, постои можност за хоризонтална нееднаквост бидејќи пософистицираните даночни обврзници можат подобро да се снајдат во таквите околности.

Поради комплексноста, потпирањето на казни претставува многу понепривлечен пристап кон спроведувањето на законот. Ова е поради две причини: казните и контролите стануваат поскапи бидејќи тие треба да бидат поврзани со некој обид да се разликуваат чесните даночни обврзници од измамниците и тие директно ја намалуваат благосостојбата на чесните даночни обврзници.

Зголемувањето на веројатноста за откривање на намерното мамење би требало да го намали мамењето од страна на рационалните даночни обврзници. Наменувањето повеќе средства за контроли ќе ја зголеми веројатноста за откривање и според тоа и очекуваните казни. Без никакви измени на основната даночна структура и без можност значително да се зголемат казните, наменувањето повеќе средства за откривање е патот што треба да се избере ако се сака да се намали непочитувањето на законот. До степенот до кој контролорот може да дојде до информирана проценка во врска со тоа дали даночниот обврзник направил грешка или намерно мамел, подеталните контроли, исто така, би ги ублажиле проблемите кои произлегуваат од збунетост на даночните обврзници. Зголемената контрола, исто така, би ја зголемила веројатноста за казнување на нечесните даночни обврзници на кои им се прави контрола и според тоа, вкупната веројатност за подложување на казни. Проблемот со директните контроли е во тоа што тие се скапи.

Меѓутоа, контролата не е единствениот начин за зголемување на веројатноста за откривање. Задржувањето и поврзувањето различни извори на информации од страна на даночната управа се исто така мерки кои влијаат врз откривањето. Оваа поопшта дефиниција на веројатноста за откривање помага во разбирањето на шемите за непридржување кон законот.

Така, на пример, во нашата земја со примената на новиот систем за плати и системското одобрување на платите преку МПИН пријавата и споредувањето на овие податоци со годишните даночни пријави на правните и индивидуалните лица ПДД-ГИ и ПДД-ГП се овозможува точна проверка на пријавениот приход од двете спротивни страни и контрола за точноста на пријавениот приход од доход. Скоро 99% од таквиот приход се известува точно. Погрешното известување за деловниот приход е многу потешко да се следи бидејќи не се достапни независни извори на информации⁷⁰.

Промените во способноста на даночната управа да спарува различни извори информации како и новите барања во врска со известувањето би требало да ја зголеми ефективната веројатност за откривање на мамењето без промени во бројот на контроли. Проширената употреба на вкрстеното спарување од различни извори на информации придонесува за зголемување на ефективната стапка на откривање измами за многу типови приходи.

Природно е да се гледа на избегнувањето данок и затајувањето како на зла кои треба да се појавуваат само затоа што трошоците за нивно отстранување се премногу високи. Меѓутоа постојат одредени ситуации кога елиминирањето на избегнувањето не би било можно дури и да би било изводливо со ниски трошоци. Првиот аргумент е редистрибутивен. Зголемувањето на степенот на редистрибуција е скапо бидејќи тоа бара зголемување на ефективните маргинални даночни стапки барем за некои и според тоа зголемување на дополнителното оптоварување од оданочувањето. Еден едноставен поглед на Akerlof (1978) е дека владата треба да се потпира на „етикетира“: таа треба да користи забележителни карактеристики на поединците кои се во меѓусебна

⁷⁰ Даночната управа е свесна за потенцијалот на откривањето неусогласеност со законот врз основа на вкрстено спарување на различни извори информации, но уште многу треба да се направи на ова поле. На пример, Steuerle (2005a) укажа дека барањето финансиски посредници да известуваат за нето капиталната добивка (добивка од продажба на капитални средства) а не едноставно само вкупните плаќања од продажба на средства, ќе ја зголеми усогласеноста со законот во оваа област така што ќе и овозможи на Даночната управа да ги спарува извештаите на даночниот обврзник со оние добиени од финансиските институции, истовремено намалувајќи ги трошоците за обезбедување на усогласеност со законот. Слично, Steuerle (2005b) укажа дека даночната управа треба да го прошири известувањето за добротворните прилози од добротворните организации, со крајна цел тие да се споредат со индивидуалните извештаи.

корелација со потребата за редистрибуција. Како што е покажано од Корczuk (2001), оваа логика се применува во случајот на избегнувањето данок: до степенот до кој одредени типови избегнување е поверојатно да се применуваат од поединци со пониски способности, оптималната редистрибутивна политика може да вклучува поблаго извршување во оваа димензија.

Еден пример е неформалната економија каде што користите се наклонети кон поединците со пониски приходи. За извршувањето на даноците во овој контекст истовремено надоместувајќи им на тие што ќе треба да бидат „дадилки“ користејќи други редистрибутивни политики ќе бидат потребни дополнителни приходи и според тоа зголемување на маргиналните даночни стапки на врвот на распределбата на приходите. Неизвршувањето дозволува да се одржуваат пониски даночни стапки и поради природата на оваа активност инаку не влијае врз одлуките за понудата на работна сила на популацијата со повисоки приходи којашто не е така наклонета да работи во неформалната економија. Од оваа гледна точка, на извршувањето на даноците во најдолната линија на дистрибуцијата треба да му се даде понизок приоритет отколку на врвот иако прашањата поврзани со хоризонталната рамноправност претставуваат сериозно олеснително прашање.

Втората класа аргументи е поврзана со различните преференци. Можеби нејзината најдобра примена е избегнување данок во контекст на данокот на имот. Генерално се верува дека избегнувањето на данок на имот е релативно лесно⁷¹. Да претпоставиме дека постојат две класи даночни обврзници што плаќаат данок на имот. Првата класа ги вклучува тие кои немаат интерес да остават наследство, но кои штедат за своја сопствена корист или за финансирање идно трошење или да уживаат во придобивките кои произлегуваат од контролата на средства. Оставањето наследство е само придружен ефект на нивното однесување. Втората група се тие кои штедат земајќи ги предвид нивните наследници. Даноците на имот имаат различни последици за двете групи: тие влијаат врз одлуките на

⁷¹ Schmalbeck 2001 за една важна квалификација: најголемиот дел од стратегиите за избегнување вклучуваат загуба на контролата над средствата и според тоа можат да бидат непожелни и скапи за даночниот обврзник

втората група, но немаат никакви последици на првата. Наложувањето на поголеми даноци на првата група според тоа би било пожелно; ж, дозволувањето на лесно избегнување данок ја одразува таквата политика. Тие кои инаку би биле погодени од оданочувањето го избегнуваат по ниска цена додека тие на кои не им е грижа за наследството плаќаат данок. Освен трошоците поврзани со спроведувањето стратегии за избегнување, не се причинува никаква дополнителна штета.

Како друг пример, присуството на можности за избегнување данок за мултинационалните компании може да ги задржува од пренасочувањето на нивните приходи кон странство додека истовремено не влијае врз одлуките на домашните компании.

Трето, повисоката цена за ефикасно оданочување може да биде корисна во некои контексти. Becker and Mulligan (2003) сметаат дека високиот товар на оданочувањето наложува ограничување на владиното трошење на средства. Земајќи го овој аргумент сериозно, комплицираниот даночен систем е инструмент за заложба на креаторите на политиката да не трошат премногу или да не ги зголемуваат даноците. Од друга страна, може да претставува ограничување наложено од една политичка група на друга.

Четврто, премногу контрола може да потфрли. Slemrod, Blumenthal, and Christian (2001) утврдија дека извесната контрола, врз основа на испраќање писмо до даночните обврзници во кое се известуваат дека дефинитивно ќе бидат подложни на контрола, резултира со *намалување* на доброволното придржување на законот од страна на даночните обврзници со високи приходи. Ова може да изгледа збунувачки се додека не се сфати дека контролите се скапи за даночните обврзници. Една причина за придржување на законот е да не се привлекува внимание и да се намали веројатноста за контрола. Кога ќе се елиминира овој мотив за придржување на законот, даночниот обврзник може да одлучи да прибегне кон даночно затајување по прво поагресивно отколку помалку агресивно. Секако, во овој случај веројатноста за откривање, исто така, се зголемува, и нето ефектот на придржувањето на законот е нејасен.

Постои можност дека многу голема веројатност за контрола (како на пример за

големите корпорации кај кои скоро секогаш се врши контрола) може да потфрли кога контролите се сами по себе скапи. Според Frey (1997), друг начин на кој ревизијата може да потфрли е со промена на мотивацијата на даночните обврзници од внатрешна („должност ми е да плаќам даноци“) на надворешна („плаќам бидејќи инаку ќе ме казнат“).

Петто, Andreoni (1992) укажа дека кон даночно затајување може да прибегнуваат даночните обврзници кои немаат лесен пристап до кредити. До степенот до кој е важен овој мотив, зголемената примена на законот може потенцијално да ја елиминира улогата на даночната управа како заемодавач во краен случај и според тоа да ја намали благосостојбата.

Понекогаш се смета дека даночните прашања повлекуваат многу финансиски иновации. Ова е шестата причина поради која избегнувањето данок може да има некои позитивни последици. Иако најголемиот дел од финансиските продукти развиени за цели на избегнување данок најверојатно не можат да се применуваат за други цели, постои можност да произлезе дека некои од нив имаат независна вредност, но поинаку не би биле измислени.

Седмо, даночните системи во вистинскиот свет не можат да бидат идеални. За справувањето со неефикасноста на даночниот систем потребна е политички скапа даночна реформа и избегнувањето данок – занемарувањето на приличен дел – може да биде едноставен и практичен начин за справување со недостатоците на неефикасната даночна структура. На пример, да претпоставиме дека, како што укажува литературата за оптимално оданочување, капиталните приходи не треба да се оданочуваат или треба да се оданочуваат само минимално. Во тој случај, најдобриот политички одговор би бил намалување на даночните стапки наложени на капиталните приходи. Доколку не е политички изводливо експлицитно да се спроведат такви политики, сличен резултат може да се постигне со намалување на примената на законот или зголемување на можностите за избегнување во оваа област. Ова не е начинот на кој треба да се спроведува политиката бидејќи еден заобиколен начин за изземање на капиталниот приход од оданочување мора да биде поскап отколку експлицитниот пристап, но можеби е подобар од зачувувањето на дисторзиите присутни во постоечката даночна структура.

Ова најверојатно не е исцрпна листа на потенцијални позитивни придружни ефекти од даночното затајување и избегнување. Овие потенцијални придобивки не обезбедуваат автоматски оправдувања за прифаќање на непридржување кон законот, туку нивното постоење укажува дека разбирањето на придружните ефекти од избегнувањето данок е релевантно, и дека добронамерното занемарување на одредени типови избегнување данок може да биде политичка алатка.

Веќе споменавме некои трошоци поврзани со непридржувањето кон законот. Затајувањето данок е ризична одлука. Како таква, таа го намалува богатството на даночниот обврзник во споредба со добивањето на истиот очекуван износ со сигурност. На другиот крај низата на даночно-мотивирани активности на планирање, трошоците немаат ништо со ризикот, но наместо тоа се однесуваат на плаќањето совети, подготовка на даноци, погрешна распределба на ресурсите, итн. Најголемиот дел од даночното планирање спаѓа некаде помеѓу и вклучува и изложување на ризик и дополнителни трошоци.

Одредена изложеност на ризик најверојатно ќе ги карактеризира трансакциите кои спаѓаат во сивата област помеѓу недвосмислено законско даночно планирање и недвосмислено незаконското даночно затајување. На пример, даночниот обврзник може да не е сигурен дали одредена трансакција ќе биде испитувана и на крај прифатена од даночната управа или даночниот обврзник може да ја смета целата ситуација како преговори со даночната управа, подложени на неизвесен исход.

Дополнителните трошоци можат, исто така, да бидат поврзани и со недвосмислено незаконското даночно затајување. Користа од избегнувањето на плаќање долар е дадена преку очекуваните даночни заштеди минус очекуваните казни.

Даночните обврзници ќе се занимаваат со затајување/ избегнување се додека маргиналната корист не стане еднаква на маргиналниот трошок:

$$\text{Очекувана добивка} = \text{директни трошоци неповрзани со ризик} + \text{загуба на}$$

богатство поради изложеност на ризик

(каде сите ефекти се на маргинално ниво).

Земете предвид дека загубата поради дополнителна изложеност на ризик се зголемува за даночниот обврзник што мами, но самата по себе не влијае врз другите индивидуи. Директните трошоци, од друга страна, влијаат врз реалната цена на ресурсите за економијата. Додека е точно дека и во двата случаи маргиналниот трошок е еднаков на очекуваната добивка на даночниот обврзник, директните трошоци се различни во два аспекти од категоријата на „изложеност на ризик“.

Прво, со влијанието врз реалната страна на економијата тие можат да имаат импликации за даночните приходи од други извори. Овој ефект може да биде негативен (на пример, времето поминато во уништување документи не е посветено на оданочлива активност), или позитивно (самата машина за уништување хартија е оданочлива, инаку даночниот обврзник може наместо неа да купи неоданочливи моркови).

Второ, со влијанието врз реалната страна на економијата и според тоа на релативните цени, другите даночни обврзници се засегнати со избегнувањето данок. Од дистрибутивна гледна точка, таквите ефекти можат да бидат штетни или корисни, во зависност од насоката на ефектот. Во пракса и затајувањето и избегнувањето ќе имаат и директни трошоци и трошоци поврзани со ризикот, но составот ќе биде различен.

Иако импликациите на богатството од последиците предизвикани од директните трошоци се нејасни теоретски, тие во пракса треба да се сметаат за штетни освен ако не постојат силни докази за спротивното. Импликациите на приходот се, ако некакви, негативни за важни видови трошоци како: време поминато во планирање и спроведување активности неусогласени со законот. Ангажирањето даночни експерти, иако може да придонесе за повисоки даночни приходи од даноците наложени на нивните приходи (во зависност од тоа дали маргиналното намалување во трошењето други работи било

подложено на повисоки или пониски даночни стапки), одговара на зголемена побарувачка за релативно високо квалификувана работна сила и според тоа, најверојатно ќе ја зголеми, а не намали нееднаквоста.

Даночното затајување и избегнувањето данок имаат приватни трошоци кои даночниот обврзник ги споредува со очекуваните даночни заштеди. Овие трошоци, исто така, претставуваат загуба за општествената благосостојба, освен добивката на даночниот корисник која претставува загуба за буџетот и според тоа само трансфер, а не нето добивка за економијата. Понатаму, избегнувањето данок и даночното затајување се подеднакво скапи (задржувајќи ги даночните заштеди еднакви) на маргината кога се зема предвид само ефектот на даночниот обврзник кој мами. Според тоа, како прашање на економска ефикасност, фокусирањето само на даночното затајување не е загарантирано и избегнувањето данок треба да се третира како подеднакво сериозен проблем иако една активност може да биде на границата на законска, а друга не. На крај, негативните последици од избегнувањето данок се веројатно поголеми од последиците од даночното затајување што ги зајакнува причините избегнувањето данок да се третира како политичка цел.

Втората класа трошоци поради избегнувањето данок се поврзани со правичноста. Оваа дискусија ќе се задржи на разгледувањето на хоризонталната рамноправност.⁷² Овој концепт е тешко да се квантифицира (Auerbach and Hassett 2002), иако најголемиот дел од луѓето имаат интуиција за тоа што значи да се третираат еднаквите еднакво.

Во контекст на даночното затајување, хоризонталната рамноправност може да биде компромитирана поради две причини. Прво, успешните и неуспешните затајувачи се третираат нерамноправно *ex post (по настанот)*. Ова не е

⁷² Со ова не се мисли дека вертикалната нееднаквост поради избегнувањето данок не е важна. Моето мислење меѓутоа е дека редистрибутивните импликации од избегнувањето данок треба да се анализираат заедно со другите политички инструменти и таквата дискусија е, во најголемиот дел, надвор од опфатот на ова поглавје. Како пример за таква дискусија, видете Kesselman (1997). Исто така не го допирам ниту прашањето за појавата (инцидентата) на затајувањето и избегнувањето на данок (види, на пример Kesselman 1989).

сериозен проблем и поради тоа што *ex ante* (*пред настанот*) тие имаат идентично богатство, и затоа што најголемиот дел од луѓето нема да се загрижат за нечесниот третман на измамниците.

Второ, постои хоризонтална нееднаквост помеѓу инаку еднакви луѓе кои мамат и тие кои не мамат. Релевантното прашање е зошто постои разлика во однесувањето на инаку идентични индивидуи. Можат да постојат многу причини: различен однос кон мамењето, различен пристап до можности за избегнување, разлики во перцепцијата на ризикот или различни околности.

Првите две од наведените причини навистина значат дека даночниот закон ги третира различните индивидуи различно врз основа на нивните вкусови или занимања. Разликите во перцепциите можат да укажуваат на разлики во способноста да се разберат комплексни економски проблеми, и според тоа можат да укажуваат дека овие даночни обврзници всушност не се „еднакви“, дури иако други забележливи критериуми (како приходот) би го сугерирале тоа. Слично, даночните обврзници можат да се наоѓаат во различни околности. На пример, се смета дека даночните обврзници кои мамат всушност имаат помалку пари (Андреони 1992), и дека тие ја третираат Даночната управа како еден вид работодавец, како последно прибежиште. Ако ова би била вистинската причина за поголемиот дел од даночното затајување и избегнувањето данок, хоризонталната нерамноправност всушност не би била валиден проблем. Меѓутоа, емпириската работа досега не успеала убедливо да воспостави врска помеѓу даночното затајување и личните околности и се уште ни недостасува разбирање на детерминантите на придржувањето кон законот. Изгледа многу веројатно дека голем дел од даночното затајување е прашање на лична преференца и во тој случај разгледувањата на хоризонталната правичност треба да се земат сериозно.

Загубата на приход претставува трансфер од владата кон поединецот што мами или избегнува да плати данок, но општествената вредност на владините приходи и приватните долари не е иста. Ова е поради тоа што за прибирањето даноци се потребни дисторзивни даноци и според тоа долар приход изгубен од владата

води до дополнителни трошоци од дополнителни даноци.⁷³ Бидејќи постои разлика помеѓу општественото вреднување на владините и приватните долари на затаените даноци, присуството на непочитување на правилата ја намалува благосостојбата дури и ако приватните трошоци за прикривањето и избегнувањето се нула и хоризонталната правичност не претставува проблем.

⁷³ Поточно, вредноста на владиниот долар (не земајќи ги предвид дистрибутивните прашања) е даден со маргиналниот трошок на средствата (MFC) кој е дефиниран како сооднос од ефектот од промената во даночната стапка на бееffect of change in the tax rate on the revenue absent behavioral response over the revenue effect accounting for behavioral responses (see, for example, Slemrod and Yitzhaki 2002). Владиниот долар е поскап од приватниот (дури и ако MCF е помалку од еден) се додека ефектите од супституцијата поради зголемените даноци делуваат за намалување на приходите. Ова е поради тоа што општествената вредност на приватниот долар е еднаква на вредноста на трансферот на паушален износ и според тоа таа е засегната од ефектот на индивидуалните приходи врз јавните приходи, но не и од ефектите на супституцијата.

ГЛАВА ЧЕТВРТА – ПОЈАВА И ОДРЖУВАЊЕ НА ПРОЦЕСИТЕ ЗА ИЗБЕГНУВАЊЕ НА ОДАНОЧУВАЊЕТО НА ЛЕГАЛЕН И НЕЛЕГАЛЕН НАЧИН ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Фактори кои влијаат врз појавата и одржувањето на процесите за избегнување на оданочувањето во РМ

Хипотези за влијанието на однесувањето на даночните обврзници во Република Македонија врз процесите за избегнување на оданочувањето во РМ

Истражување на даночниот систем и законската регулатива во РМ

Предмет на истражувањето

Цели на истражувањето

Методи на истражувањето

Резултати и анализа на истражувањето

Процеси за избегнување на оданочувањето во РМ

Даночен систем во РМ

Начини за избегнување на оданочувањето во РМ

Моделите за избегнување на оданочувањето во РМ

Анализа на добиените заклучоци со препораки за корективни мерки

4.1 Фактори кои влијаат врз појавата и одржувањето на процесите за избегнување на оданочувањето во РМ

Избегнувањето на даночната обврска од економски аспект, не навлегувајќи во правната форма на избегнувањето, има за ефект намалување на приходите. Без разлика во која форма се реализира избегнувањето на даночната обврска, таа се заснова врз желбата кај даночниот обврзник за намалување на даночното оптоварување. Сепак, различните форми на нејзино реализирање се доживуваат различно од страна на граѓаните и секоја форма си има своја тежина во контекст на нејзината правичност.

Со цел да определиме конкретни фактори кои имаат влијание врз појавата и одржувањето на процесите за избегнување на оданочувањето во РМ најнапред ќе направиме анализа на однесувањето на даночните обврзници и нивната мотивација да се ориентираат кон ваквите процеси, гледано од макро/економски аспект, психолошки аспект и социјален аспект – социјални норми на однесување.

Така на пример, од макро-економски аспект сите форми на реализација на избегнувањето на даночната обврска имаат слични негативни ефекти врз националниот буџет. Сепак, гледано од психолошката перспектива како резултат на различната правна форма и моралните аспекти на нивното настанување, се смета дека даночните обврзници ги прифаќаат на различен начин различните форми на настанување на избегнувањето на даночната обврска.

Економската логика се фокусира на макро-економските ефекти, додека пак социјалните аспекти ја објаснуваат психолошката мотивација. Според економската логика не би требало да се прави разлика меѓу даночната евазија, избегнувањето на даночната обврска и пренесувањето на даночната обврска од причина што нивниот ефект врз националниот буџет е сличен - намалување на буџетските приходи. Формалните економски модели сметаат дека даночните обврзници имаат пасивна реакција на надворешните варијабли односно дека ја

плаќаат даночната обврска само затоа што се плашат од контроли и казни. Меѓутоа, оваа аргументација не го зема предвид однесувањето на даночниот обврзник, неговата перцепција за праведност во оданочувањето, доброволната соработка со даночните власти, како и социјалните и морални норми кои тој ги применува во своето секојдневно работење и живеење.

- Психолошката логика се осврнува токму на овие аспекти од однесувањето на даночниот обврзник и според неа во донесувањето на одлуката да се плати данокот или не, а кај даночните обврзници пресудна улога играат и овие таканаречени внатрешни варијабли како што се: перцепираната правичност на даночниот систем, соработката со даночниот систем, социјалните норми. Според оваа логика доколку даночниот обврзник ја разгледува својата даночна обврска како игра на среќа (коцкање), исклучиво разбрана само на основа на надворешните варијабли објаснети погоре, најдобриот избор за него е секако да ја избегне.
- Социјалните норми се централната тема на психолошката логика на објаснување на однесувањето на даночните обврзници. Тие ги претставуваат генерално споделените идеи и концепти, размислувања и ставови кои ја претставуваат социјалната реалност на општеството. Според нив наместо да се фокусираме на индивидуалното однесување и размислување, централно место во разбирањето на даночните обврзници заземаат токму секојдневното поимање на даночната обврска. Социјалните норми служат како врска за поставување кохезија меѓу групите, но и како фактор за разграничување меѓу групите. Социјалните норми не можат да се испитаат преку прашалници, структурирани интервјуа или експерименти туку методи преку кои испитаниците одговараат слободно најчесто како спонтано поврзување кон една тема.
- Што е тоа кое мотивира, кое инспирира однесување на даночните обврзници во насока на избегнување на даночната обврска? Во контекст на нашата економија во транзиција веќе подолг временски период постојат

одредени конкретни фактори кои придонесуваат до појавата на процесите за избегнување на оданочувањето во РМ.

- 1) Комплицираните и нетранспарентни даночни законски решенија кои дозволуваат низа можности и опции за легално избегнување на даночните обврски преку повеќе различни дупки или намерни пропусти во законските даночни решенија, даночните изземања или пак специјален третман за даночните обврзници.
- 2) Даночната администрација како сериозен фактор која може, доколку е несоодветна, сериозно да го наруши угледот на националната економија во смисла на можноста на економијата соодветно да се справи со даночната политика и способноста да ги наметне даночните решенија како прифатливи за даночните обврзници.
- 3) Политичкиот режим на националната економија кој ќе се анализира од аспект на неговата стабилност и степенот на лична слобода на даночниот обврзник.
- 4) Даночните планирања на мултинационалните компании кои се насочени кон крајна цел - минимизирање на даночната изложеност.
- 5) Даночните прибежишта и преку океанските центри кои нудат ниски до нула даноци.

4.2 Хипотези за влијанието на однесувањето на даночните обврзници во Република Македонија врз процесите за избегнување на оданочувањето

Со цел да се направи длабинска анализа на процесите за избегнување на оданочувањето во РМ, влијанието кое го имаат однесувањето на даночните обврзници како и начинот на кој дефинираните фактори придонесуваат до појавата на едни вакви процеси во нашата економија се поставија неколку основни хипотези за истражување на оваа тема.

Хипотеза 1 – Перцепцијата и разбирањето на даночната евазија и избегнувањето на даночната обврска е со различен степен на прифатливост при што првата активност се смета за помалку прифатена од втората.

Хипотеза 2 – Степенот на познавање на даноците и даночната проблематика особено даночниот систем во земјата има директна корелација со степенот на усогласеност на даночниот обврзник со даночната обврска во земјата и степенот на прифаќање на активностите како што се даночната евазија и избегнувањето на даночната обврска.

Хипотеза 3 – Степенот на познавање на законската рамка која го регулира даночниот систем во земјата има директна корелација со степенот на познавање и препознавање на активностите како што се: даночната евазија и избегнувањето на даночната обврска.

Поставените хипотези се разработија преку метод на истражување, прашалник со кој се таргетираше критична маса на испитаници на која се поставија истите прашања.

4.3. Истражување на даночниот систем и законската регулатива во РМ

4.3.1. Предмет на истражувањето

Главниот фокус на истражувањето беа состојбите во РМ, даночниот систем во земјата и нејзината регулатива со цел да се добијат одговори на прашањата за и околу законското и незаконското избегнување на даночната обврска и практиките околу делувањето во таа насока на даночните обврзници во РМ. Истражувањето имаше и своја меѓународна димензија со тоа што дел од испитаниците беа даночни обврзници на други земји кои беа определени како земји за компаративна анализа на добиените резултати од истражувањето во РМ. Добиените податоци за состојбите и практиките во РМ беа споредувани со резултатите од испитаниците од земјите определени за компаративна анализа. Целта на компаративната анализа

беше да се направи споредба на состојбите и практиките во поглед на законското и незаконското избегнување на даночната обврска применливи во РМ и референтните земји. Таргетираните испитаници беа физички и правни лица, во различни возрасни граници за физичките лица и различни временски рамки за постоење за правните лица.

4.3.2. Цели на истражувањето

Целта на истражувањето е да се испитаат процесите за избегнување на даночната обврска во РМ од страна на испитаниците, физички и правни лица резиденти на РМ преку истражување на следниве концепти:

- степенот на познавање на даночниот систем во РМ,
- законската регулатива која го регулира даночниот систем во РМ,
- свесноста на испитаниците за нивната припадност кон даночниот систем на РМ како и неговата структура,
- степенот на познавање и препознавање за концептите за законско и незаконско избегнување на даночната обврска.
-

Наведените цели и концепти на истражувањето се споредија со состојбите во земјите определени за компаративна анализа за потребите на ова истражување. Преку истражувањето и постигнувањето на целта се доби слика за состојбите по ова прашање во РМ и се споредија со земјите во регионот. Истражувањето е заокружено со испитување за законската регулатива во РМ и нејзината поставеност во поглед на даночниот систем и можностите за избегнување на даночните обврски.

4.3.3. Методи и извори на истражувањето

Истражувањето беше спроведено со аплицирање на еден комплексен аналитичко – синтетички метод, при што се аплицираше дескриптивна и каузална (причинско-последична) анализа и формално-логична синтеза. Врз основа на добиените

резултати од овој аналитичко – синтетички метод се аплицираше воопштување или создавање општи заклучоци врз основа на поединечни случаи или генерализација на добиените резултати.

Преку метода за собирање податоци и информации, ставови и мислења на испитаниците, врз претходно испланиран анкетен прашалник, предмет, услови, цели и репрезентативен број испитаници се спроведе процес на собирање податоци. Компаративната метода се искористи за да се обработат податоците добиени од истражувањето.

Анализата на добиените податоци од анкетата се направи со индуктивно-дедуктивниот пристап и формално-логичната синтеза, додека пак со помош на методот на докажување се потврдија поставените хипотези на истражувањето.

Истражувањето започна со претставување на општите податоци за испитаниците како што е определување група на испитаникот, физичко или правно лице и возрастна граница за физички лица односно интервал на години на постоење за правните лица. Со овој пристап се овозможи групирање на испитаниците што беше корисно и при анализата на добиените резултати кои можеа да се анализираат и разгледуваат и од аспект на секоја поединечна група. Прашањата беа поставени на вкупно 52 испитаници, од кои 34 се даночни обврзници на РМ, 5 се даночни обврзници од Република Хрватска, 9 се даночни обврзници од Босна и Херцеговина, 6 се даночни обврзници на Република Србија.

Испитаниците беа физички лица и претпријатија во различни старосни категории. За целите на истражувањето се подготви прашалник со 26 прашања. Прашањата во прашалникот користен за истражувањето беа поделени во две групи:

- Прва група прашања на тема даночен систем;
- Втора група прашања на тема законска регулатива.

Целта на ваквата поделба е да се постигне разграничување на познавањето на испитаниците за даночниот систем и законската регулатива која го регулира даночниот систем. Прашањата во секоја група подетално ги разработуваат

наведените области со цел да се добие информација освен за познавањето на областите и за свесноста на испитаниците околу одредени поспецифични прашања кои се предмет на истражувањето, како на пример: законското и незаконското избегнување на оданочувањето, условите и околностите под кои се јавува, индивидуалното сведочење на такви активности од страна на испитаниците и нивни размислувања за корективни мерки или нови решенија кои би довеле до подобри услови во областите во кои се спроведува истражувањето.

4.3.4. Резултати и анализа на истражувањето

Првиот сегмент на истражувањето беше за општи одредби и познавања на даночниот систем од страна на испитаниците.

Од испитаните физички лица 28% процениле дека го познаваат даночниот систем на РМ одлично, додека пак 56% одговориле дека имаат солидно познавање. Тоа нè води до високи 84% од испитаниците дека имаат познавање на даночниот систем на РМ. Преостанатите 16% имаат само површно познавање на даночниот систем. Од групата испитаници кои имаат познавање на даночниот систем најголем број се во возрастната граница од 28 години до 40 години, високи 45%, додека пак 33% се во возрастната граница од 41 до 50 години, во која се и испитаниците кои имаат само површно познавање на даночниот систем.

Од испитаните правни лица, 64% имаат солидно познавање на даночниот систем додека пак 36% имаат само површно познавање на даночниот систем.

Сите испитаници сметаат дека припаѓаат на даночниот систем на РМ, дека треба да се плаќаат даноци во РМ и дека знаат кои даноци се плаќаат во нашата земја. На прашањето да ги набројат даноците кои се плаќаат во РМ, сите ги имаат точно наведено даноците кои се плаќаат во РМ. Над 95% од испитаниците се плаќачи на

персонален данок во нашата земја.

Издвојуваме неколку наведени причини од испитаниците поради кои тие сметаат дека треба да се плаќаат даноци:

- редовното плаќање даноци и правилното менаџирање со нив води кон подобрување на животот на сите граѓани во државата,
- главен извор на финансирање на државната администрација која е директно одговорна за креирање позитивна деловна клима и стопански развој,
- од тие средства потоа се финансираат функциите на државата: администрацијата, образованието, здравството, пензиските фондови,
- на тој начин се финансира буџетот на државата преку кој потоа се овозможува нејзино функционирање и финансирање на јавните функции. Исто така, со плаќање на даноците и се овозможува на државата да пружи и подобри социјални услови за социјално загрозените жители,
- даноците се дел од вкупниот систем на јавните финансии без кои државата не може да егзистира. Даноците се изворни приходи на Буџетот,
- се помага развојот на државата,
- со тоа се овозможува остварување на економските и социјални цели на државата,
- тоа се приходи кои овозможуваат функционирање на државата и нејзините институции, и преку финансирање на сè тоа што се смета за јавно добро и услуга, се овозможува враќање на тие пари назад кај тие што веќе еднаш ги платиле само во форма на добро или услуга –од народот за народот.

Половина од испитаниците сметаат дека плаќаат ниски даноци и дека имаме најниски општи даночни стапки (ДДВ и оданочување на добивки) во споредба со останатите европски земји, но има и размислување дека и покрај тоа што стапката

од 10% за корпоративно оданочување е ниска споредбено со светските даночни стапки, во Република Македонија и покрај ниската даночна стапка има многу даночно непризнаени расходи кои на крај ја прават ефективната даночна стапка повисока од 10%.

Од добиените одговори заклучуваме дека има висок степен свесност кај испитаниците/даночни обврзници за потребите и причините за плаќање даноци во даночниот систем.

Вториот сегмент на истражувањето се осврна на активности во даночниот систем кои се однесуваат на даночното планирање, законското и незаконското избегнување на даночната обврска.

68% од испитаните физички лица знаат што е даночно планирање.

Легално планирање со цел да се минимизира даночното оптоварување. Логична анализа на финансиската ситуација или планирање од аспект на даночна перспектива за да се усогласат финансиските цели со планирање ефикасни (помали) даноци. Даночното планирање помага да се постигне најниска можна даночна обврска со користење на најповолните варијанти што се нудат во законската рамка. Стратегија со која даночниот обврзник ќе обезбеди оптимално намалување на даноците во законски рамки. Начин на оптимизација на даночните обврски на физичко или правно лице, со цел ефективно намалување на даночните обврски – во рамките на законски пропишаните правила.

На прашањето: „Дали сметате дека даноците се плаќаат од сите даночни обврзници?“ Високи 92% одговориле со не, додека пак 100% од испитаниците изјавиле дека им е позната појавата избегнување даночна обврска (даночна евазија) и дека прават разлика меѓу законско и незаконско избегнување на даночната обврска. Наједноставно тоа е дефинирано како разлика во почитувањето и исполнувањето на законските одредби. Според испитаниците кај законското избегнување станува збор за искористување на законските можности за комбинации како да се намалат даночните обврски со планирање, а кај

незаконското станува збор за избегнување на обврската и затајување данок при што се кршат прописите и законите.

Висока свесност на испитаниците има и во поглед на прашањето кои даноци најлесно се избегнуваат за плаќање, каде само 8% од испитаниците одговориле дека не знаат кои се тие даноци. Од преостанатите кои одговориле потврдно на ова прашање наведени се следниве даноци како најлесни за избегнување:

- Персонален данок на доход;
- Данок на добивка;
- ДДВ;
- Даноци на дополнителни приходи;
- Даноци и придонеси на вработени.

По анализата, заклучокот е дека постои мислење дека кај сите даноци кои се плаќаат во РМ има лесна можност за избегнување на плаќањето даноци. Ова води кон потреба за подетално испитување на тоа кои конкретни модели и начини се практикуваат за избегнување на оданочувањето.

Прашалникот оди понатаму со истражување на причините поради кои се избегнува плаќањето. Мислењата се поделени, со критика кон државата која треба да ги прими парите од даноците, но и со критика кон даночните обврзници кои избегнуваат плаќање на даноците:

- криминални, егоистички, злонамерни, цели без чувство за припадност кон државата и општеството, ниска свест, но и слаба контрола од страна на државата,
- остварување поголем приход за даночниот обврзник,
- да не се плаќа непродуктивна и превработена администрација,
- остварување корист за даночниот обврзник,
- свесно затајување, со цел задржување поголем дел од приходите од страна на сопствениците на фирмите-затајувачи и скоро подеднакво е застапено избегнување заради непознавање на даночниот систем,
- придобивките од плаќањето на даноците не се транспарентни, а со тоа се создава слика дека средствата собрани од даноци одат во погрешен

правец,

- нефункционирањето на системот за даночна контрола на државата или селективната даночна контрола којашто создава револт, со посебен акцент на потребата за поголема транспарентноста при инспекциските посети со цел таа да биде професионална и да се избегне состојба во која ако нема контрола, зошто правните субјекти и физичките лица да не си ги зголемат приходите? Свеста за плаќање даноци не е систем којшто се само активира (совест/морална грижа).

И покрај ваквите сериозни критики околу причините за појавата на избегнувањето на даночната обврска, сепак сите испитаници одговориле дека не е правилно да се избегнува плаќање на даночната обврска на незаконски начин.

Еден дел од прашањата на прашалникот имаа за цел да се добие информација околу свесноста на даночните обврзници за избегнувањето на даночната обврска околу нив, во нивното потесно опкружување, а само 28 % од испитаниците изјавиле дека не познаваат некој кој свесно и намерно не плаќа даноци кршејќи ги законите. Заклучокот е дека сепак, високи 68% познаваат од 1 до 10 даночни обврзници кои свесно и намерно не плаќаат даноци кршејќи ги законите. Неколку поконкретни примери за избегнување на даночната обврска на незаконски начин кои се наведуваат како посведочена практика се следниве:

- пазарувањето на зелените пазари,
- фиктивно издавање фактури за кои потоа се бара поврат на ДДВ од државата (т.н. даночни пирамиди),
- игри на среќа,
- Трговија со странски производи кои се влезени по нелегален пат односно не се реално пријавени количините или вредноста на робата на влез при царинење,
- префрлување на даночната резидентност во друга држава,
- припишување на добивката/приходите на еден ентитет кон некој друг (кој не е реален корисник –beneficial owner) на таквиот профит/приход,

- промена на видот на приходот поради избегнување данок (пр. камата наместо дивиденда и сл.).

Сите испитаници одговориле дека сметаат дека е правилно да се настојува кон остварување пониска даночна обврска од страна на даночните обврзници (избегнување на даночната обврска) на законски начин од причина што треба да се искористат сите корисности кои се овозможени од законот и затоа што секоја држава има право да одлучува за даночните олеснувања и ослободувања кои ќе ги овозможи во рамките на својот даночен систем. Во оваа категорија има поширок опфат и најчесто даночните обврзници познаваат од 10 до 50 други даночни обврзници кои практикуваат избегнување на даночната обврска. Најчести примери за оваа практика се следниве:

- изнајмување станови како наместен, кога тој е ненаместен,
- искористување на бенефициите од Договорите за избегнување на двојното оданочување.

Области во кои најчесто има избегнување на плаќањето даноци на законски и незаконски начин според обработениот прашалник се следниве:

- градежништво,
- трговија,
- угостителство,
- консултантски услуги,
- производство и
- осигурување и банкарство.

Сите испитаници одговорија дека постои висок ризик доколку се избегнува даночната обврска на кој било начин.

Третиот сегмент од прашалникот ги обработува прашањата за законската регулатива, колку е таа добра и правилна каде скоро сите испитаници имаа оценка дека таа не е добро и правилно поставена.

Испитаниците го наведоа следниве области во кои сметаат дека не е добра и

правилно поставена:

- данок на добивка и персонален данок особено во делот на утврдување на даночната основица,
- нејасни одредби за оданочување на исправката на вредност и отпишувањето на побарувањата,
- отсуство на детална методологија за трансферни цени,
- отсуство на одредби и соодветни форми за оданочување на странци физички лица во РМ.

Висок степен на испитаниците, дури 92% сметаат дека во рамки на законската регулатива даночните обврзници имаат простор на легален начин избегнување на обврската за плаќање даноци, но постојат поделени мислења околу тоа дали државата треба да ги отстрани можностите за избегнување на плаќањето на даночната обврска на законски начин од причина што *државата треба да си ги штити своите извори на приходи* како што наведуваат оние даночни обврзници кои се за отстранување на ваквите можности.

Сепак, според сите испитаници, високите парични казни не се решение за неплаќачите на данок затоа што казнената политика е сегмент од вкупната даночна политика и треба соодветно да се одмери и применува, а од друга страна тие предизвикуваат контра ефект. Подобар метод е временна забрана за дејност/ или ограничување на дејност (со времен карактер) така што при повторување на делото да се дојде до целосна забрана на дејност, (не само за правниот субјект туку и за сопствениците на правниот субјект). Усовршување на системот на наплата на даноците би било многу поефикасно решение.

Од ова заклучуваме дека во РМ има широко распространета практика и таканаречено видливо избегнување на даночната обврска, кое е присутно во

секојдневието, очигледно за другите даночни обврзници. Постои ниска морална одговорност од страна на даночните обврзници од една страна, а од друга, оваа појава укажува на нееднаков третман на даночните обврзници од страна на државата и неефикасност на даночниот систем во смисла да овозможи исполнување на даночната обврска од страна на сите даночни обврзници.

4.4 Процеси за избегнување на оданочувањето во Република Македонија

4.4.1. Даночен систем во Република Македонија

Во почетокот на 90-те години, со воведување на новиот економски систем во Република Македонија, се вовеле и нов фискален систем, заснован врз принципите на пазарна економија, приватна сопственост, самостојност на економските субјекти... Нов принцип кој е вграден во сегашниот фискален систем на Република Македонија е принципот на алокативна неутралност на даноците и буџетот, според кој, со инструментите на фискалната политика нема да се поттикнуваат и поддржуваат определени сектори.

Нов значаен принцип е укинувањето на поголемиот број придонеси и нивното заменување со даноци. Задржани се само придонесите за социјалните фондови односно придонесите за здравствено, пензиско и инвалидско осигурување. Се афирмира и принципот на префрлање даночната оптовареност од директни на индиректни даноци што значи намалување на учеството на даноците од доход, а зголемување на даноците на потрошувачка. Во оваа функција е и воведување на данокот на додадена вредност (ДДВ), од 1 април 2000 година заменувајќи го претходниот данок на промет.

Во повеќето земји постои и државна сопственост и државата прибира сопствени приходи од својот имот. Тие приходи најчесто не се доволни за да се покријат трошоците што ги прави државата во вршењето на своите функции, а се од интерес на граѓаните и на државата во целост. Затоа во сите земји државите покрај приходите од својот имот, прибира и други приходи.

Едно од основните и традиционалните права на државата е да воведува обврска за граѓаните и фирмите да придонесуваат за покривање на јавните расходи одвојувајќи дел од своите приходи и од својот имот. Најчесто прифатен принцип е дека секој граѓанин треба да учествува во јавните приходи според својата

финансиска моќ. Овој принцип е содржан и во Уставот на Република Македонија, член 33.

Во Република Македонија јавните приходи се поделени на:

- приходи од државните и јавните претпријатија и институции,
- даноци,
- придонеси,
- царини,
- такси,
- јавни заеми,
- подароци и помош.

Даноците се јавен приход кој произлегува од обврската што ја наложува државата на граѓаните и на претпријатијата задолжително да издвојуваат дел од својот приход или имот за задоволување на државните потреби. Основната функција е фискална, но многу често даноците се користат за постигнување определени економски и социјални цели.

Основни елементи на секој даночен систем се:

- предмет, објект на оданочување,
- даночен обврзник,
- даночна основица и
- даночна стапка.

Предмет на оданочување се: приходите, потрошувачката и имотот. Определување на предметот или објектот на оданочување односно кои даноци ќе се плаќаат значи истовремено определување и на видовите даноци.

Важно прашање за секој вид данок е: „ Кој е даночниот обврзник?“ Носители на даночната обврска се фирмите и граѓаните. Притоа треба да се има предвид дека се прави разлика меѓу фирмите според големината.

Даночна основица е оној обем и износ од предметот на оданочување врз кој се пресметува данок. На пример, данок на добивка се плаќа на остварената добивка

во текот на годината, а персоналниот данок на доход се плаќа на сите приходи што ги има граѓанинот по сите основи во текот на една година.

Даночната стапка е процентот, делот што треба да се плати во вид на данок од утврдента даночна стапка. Ако даночната стапка е утврдена на 10% тоа значи дека толкав процент од вкупната добивка која се оданочува, треба да се плати како данок на државата.

Најчесто се пратикуваат два вида даночни стапки:

- пропорционални и
- прогресивни.

Плаќањето данок со пропорционална стапка значи да се плаќа данок секогаш со иста стапка, независно од големината на имотот или приходот. Кај прогресивната стапка, на поголем износ имот, приход или добивка се предвидува повисока стапка, а на помала добивка пониска стапка.

Поделба на даноците

Даноци на доход:

- данок на добивка,
- персонален данок на доход.

Даноци на потрошувачката:

- данок на додадена вредност,
- акцизи,
- царини.

Даноци на имот

Управата за јавни приходи е орган на државна управа задолжен за управување со јавните приходи и за собирање на:

- директни даноци - персонален данок и данок на добивка и
- индиректни даноци/давачки – данок на додадена вредност.

4.4.2. Начини за избегнување на оданочувањето во Република Македонија

Избегнување на даночната обврска - законска форма (низа легални методи за избегнување на даночната обврска, како на пример, непреземање економски активности кои се предмет на оданочување или користење на законските права кои дозволуваат даночни намалувања). Преку овој начин се постигнува остварување максимален даночен ефект преку постапки, како на пример:

1. Одложување на оданочувањето

Постојат неколку методи за одложување на оданочувањето:

- Сметководствена евиденција преку која се игра со времето на признавање на приходите / трошоците (примена на АВР /ПВР во книжењата, евиденцијата на одложените плаќања/наплати како вид на кредитирање место приходи/трошоци, неправилно книжење на плаќањата како исплата на обврски, манипулација со книжењата на акциите и искажувањето на нивниот профит);
- Промена на видот на приходот кој е предмет на оданочување од приход за еден вид даночен обврзник кон приход за друг даночен обврзник (место корпоративен приход алокација кон приход по основ на авторски права);
- Пренесување на приходот од еден кон друг носител каде има пониска даночна изложеност (од една кон друга фирма или пак во рамки на една фирма од еден вид во друг вид кој има друг даночен третман);
- Фаворизирање приходи / трошоци кои подлежат на посебен даночен третман или одредени даночни ослободувања/намалувања/изземања.

- ##### 2. Искористување на предноста од разликите во даночните стапки за приходи од различни категории и даночни обврзници на начин што се пренесува оданочувањето од повисоко кон пониско оданочување.

Одредбите од даночните законски решенија кои дозволуваат или оставаат простор на даночните обврзници да го избегнат или намалат даночното оптоварување се нарекуваат “дупки во законските решенија”.

Постојат неколку методи за искористување на предноста од разликите во даночниот третман и даночните стапки:

- даночна арбитража (користење на предноста од разликите во даночниот третман и даночните стапки),
- даночни прибежишта и прекуокеанските центри,
- балансирање со ризикот од преземање активности за избегнување даночно оптоварување и казната доколку се откријат намерите од даночните власти.

Даночна евазија - незаконска форма

(низа нелегални мерки кои се преземаат за да се намалат даночните обврски)

Оваа потстапка е неморален чин и незаконска активност, нешто кое не е правилно, нечесно, исполнето со намера за пореметување или погрешно прикажување факти и бројки се со цел да се избегне плаќањето или да се намали износот на данокот кој по редовен пат би се платил.

Пријавување пониски приходи

- барања за намалување трошоци кои не настанале или не се законски,
- барања за намалување ДДВ од купени добра за кои не е платен ДДВ,
- неплаќање на данокот на задршка кон државата, а кој е задржан од исплатената обврска за странската фактура.

Активности за избегнување на даночната обврска:

- избегнување регистрација за ДДВ и покрај надминување на прагот,

- пресметување ДДВ во фактурите по погрешна стапка,
- избегнување да се издаде фискална сметка,
- издавање некоректна сметка со погрешни податоци,
- поседување два сета податоци за фирмата,
- неиздавање на персоналот коректни платни листи,
- задржување даноци од платите кои не се исплатуваат кон државата,
- плаќање на вработените плата во готово и
- погрешно пополнување барања за даночно олеснување / намалување.

4.4.3. Модели за избегнување на даночната обврска

Одборот на министри на Советот на Европа во препораката бр.р.(81)12 го дефинира економско-финансискиот криминал преку поединечни криминални однесувања: картелни казнени дела, измама и злоупотреба на економската ситуација од страна на мултинационалните компании, измама со прибавување и злоупотреба на државните и меѓународни дотации, компјутерски криминалитет, лажни фирми, фалсификување на билансите на правните лица или книговодствените деликти, измами со оглед на економската ситуација и корпорацискиот капитал на компаниите, кршење на стандардите за осигурување и заштита на здравјето на вработените, измама на штета на кредиторите (банкрот, непочитување на банкарските или индустриските права), измама на потрошувачите, нелојална конкуренција, фискални деликти, царински деликти, деликти насочени за контрола на парите и деликти на пазарот на берза.

Финансиските криминалци ги бараат и користат слабостите на финансиските системи во земјите и во односите меѓу земјите. Природата на финансискиот криминал многу брзо се менува и мутира. Република Македонија која подолг период е во фаза на транзиција е погодно тло за разни видови криминали меѓу кои е и финансискиот криминал. Дел од финансискиот криминал се и финансиските измами за и околу избегнувањето на даночната обврска.

Во моделите за избегнување на даночната обврска најчесто се вклучени следниве субјекти:

- фиктивна компанија/фиктивен трговец (фантомска фирма),
- сомнителен посредник/ризичен посредник и
- краен продавач/извозник.

Фиктивна компанија/фиктивен трговец (фантомска фирма):

не ги исполнува даночните обврски,

нема пристап до документите и сметките,

вообичаени се следниве карактеристики:

- сопственикот/управителот е бездомник или странска фирма формирана во даночен рај,
- сопственикот/управителот е премлад или престар, неискусен или е хронично тешко болен,
- сопственикот/управителот не може да понуди соодветна информација за активностите на фирмата,
- компанијата е регистрирана на сомнителна адреса (социјална установа, хотелска соба..),
- компанијата е регистрирана на адреса која реално не постои,
- компанијата нема средства и можности за продажба на стоки и услуги,
- сопственикот/управителот нема доволно познавања за тоа кои документи треба да бидат поднесувани до даночните служби и основните елементи и
- сопственикот/управителот на фирмата е постојано во странство или почина,т но фирмата и понатаму врши трансакции.

Сомнителен посредник/ризичен посредник

Основната задача на сомнителниот посредник е да ја отежне истрагата така што ќе обезбеди да нема директен контакт помеѓу фиктивниот трговец и крајниот продавач.

Вообичаени се следниве карактеристики:

- сомнителниот посредник обично ги исполнува обврските (поднесува пријави),
- во пријавите искажува ДДВ кое треба да го плати, но во незначителни износи,
- пријавува мал број вработени,
- соработува со многу мал број деловни партнери,
- деловните партнери се фирми кои се основани пред краток временски период,
- сомнителниот посредник е регистриран на сомнителна адреса и обично нема деловни единици и
- сомнителниот посредник има отворени сметки во неколку банки.

Краен продавач / извозник

Крајниот продавач / извозникот врши продажба на крајните потрошувачи на домашен пазар или врши извоз на стоката во друга држава. Во случај на продажба на стоки на домашен пазар, крајниот продавач во буџетот ја плаќа пресметаната минимална разлика помеѓу влезниот и излезниот ДДВ. Во случај на извоз, извозникот е ослободен од плаќање ДДВ, но има право на поврат на ДДВ за набавената стока. Крајниот продавач / извозникот обично се даночни обврзници кои ги исполнуваат своите даночни обврски, поднесува даночни пријави, може да има голем број вработени, голем промет итн.

Заеднички карактеристики на механизмот на измами

Проток на стока:

- честопати не постои реална трансакција на стоки и документите се лажни, фиктивни,
- понекогаш постои трансакција односно промет на стоки кој е реален, но документацијата која се издава за тој промет не ја искажува реалната трансакција.

Пуштање во оптек фиктивни и фалсификат документи:

- се издава фиктивен документ за непостоечка трансакција,
- се издава фалсификат документ за постоечката трансакција, но документот не ја искажува реалната трансакција.

Вклученост на повеќе субјекти:

- колку повеќе сомнителни посредници се вклучени во синцирот толку потешко е откривањето на измамите,
- понекогаш се вклучени и стотици субјекти.

Брза промена на добавувачите:

- добавувачите се менуваат редовно, а фиктивните компании се заменуваат со нови.

Метод на плаќање:

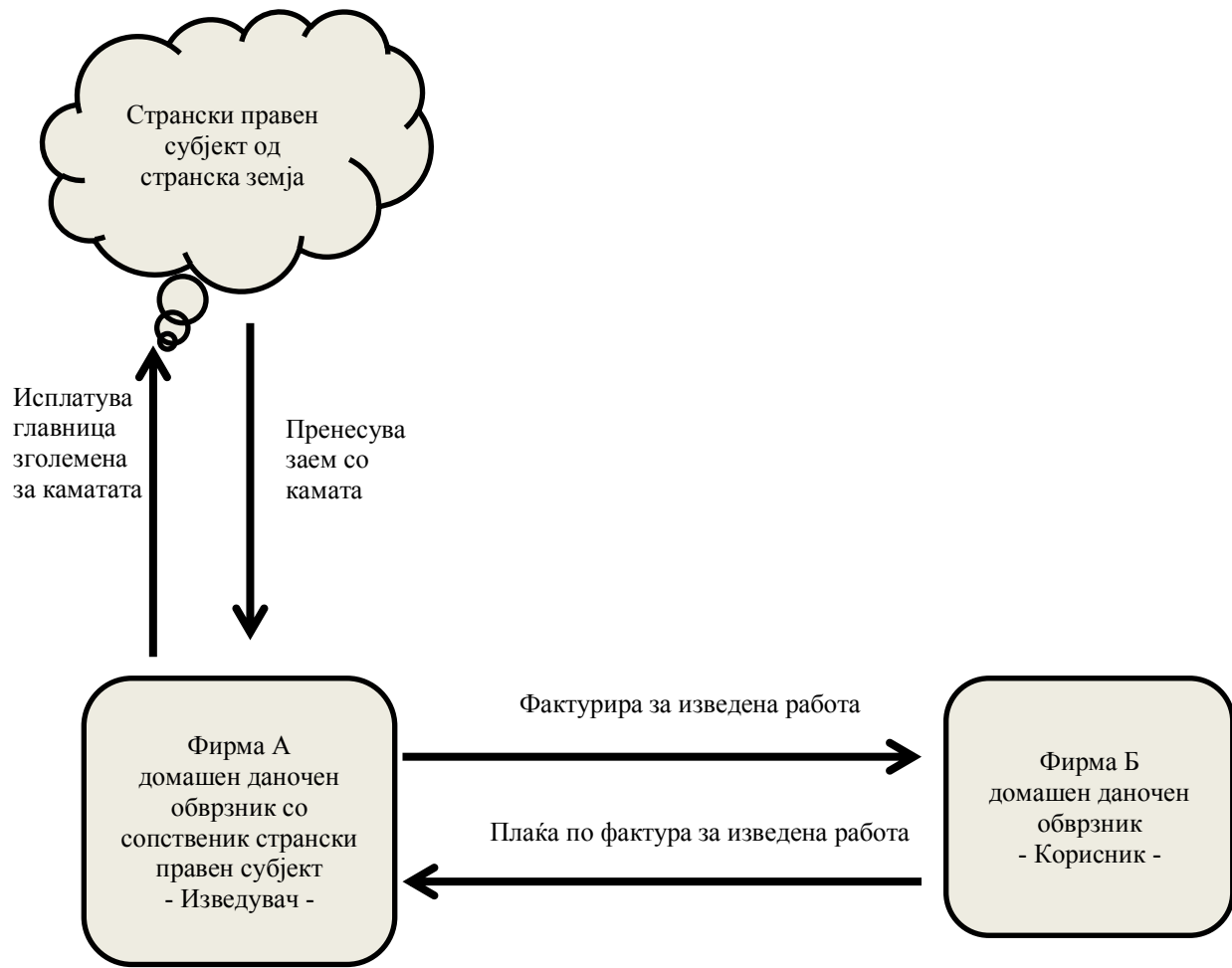
- често се користи исплата во готово,
- во случај на банкарски трансфер парите лежат на сметката многу кратко време,
- понекогаш плаќањето го врши трета страна т.е. субјект различен од тој на кого му била издадена фактурата.

Модели за избегнување на даночната обврска на законски начин

Модел 1:

Домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма А) чиј сопственик е странски правен субјект се јавува во улога на изведувач на работите кон друг домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма Б) кој е корисник на работите. Во нивната релација Фирмата А фактурира кон Фирмата Б за изведената работа, а фирмата Б плаќа по добиената фактура за изведената работа. Фирмата А се финансира за изведување на работите преку заеми од странскиот правен субјект, сопственик на Фирмата А, а каде фирмата А е должна да го врати со камата кон својот сопственик.

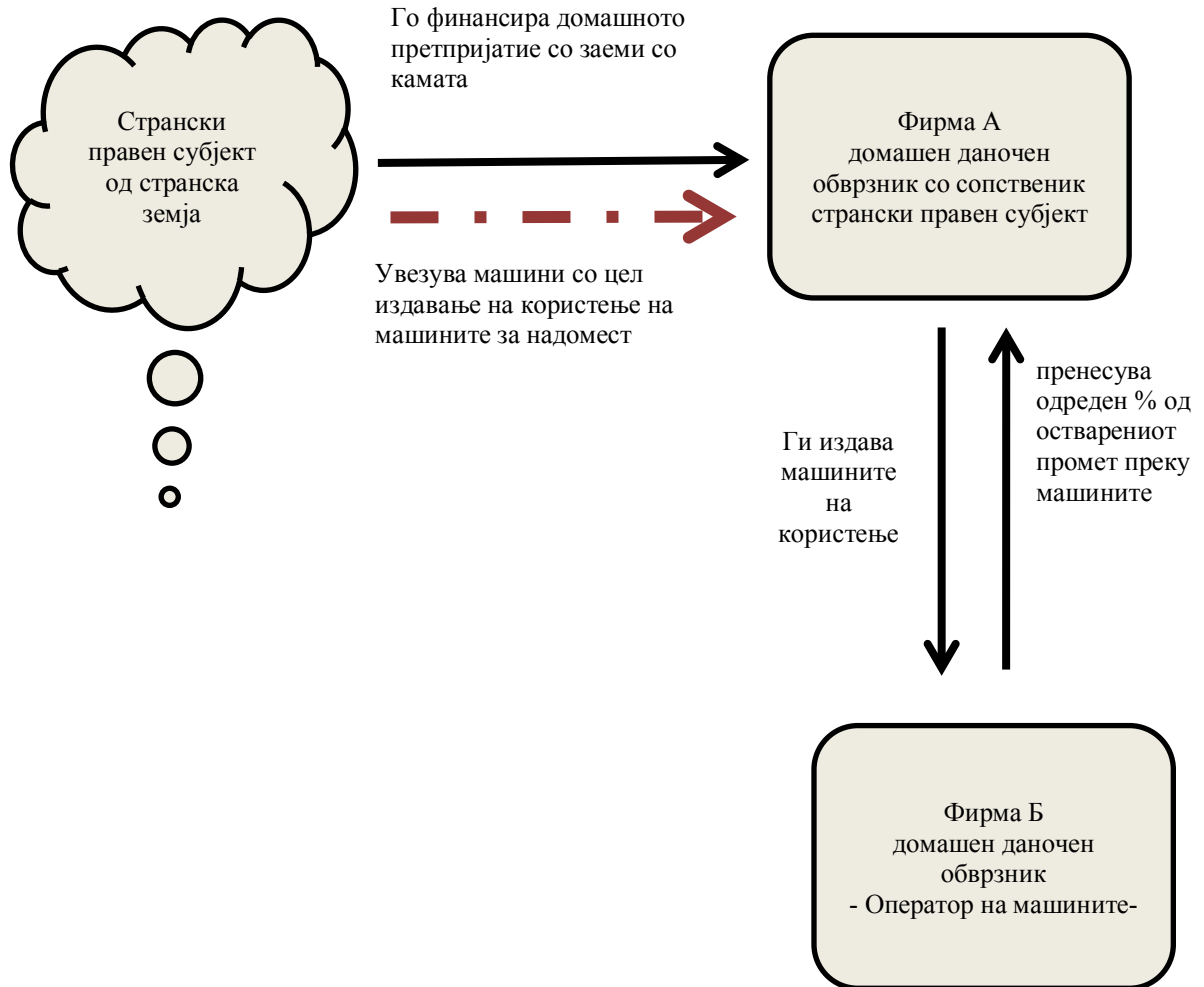
- Странскиот правен субјект е од земја со која согласно ДДО каматите по кредити се оптоваруваат со 0% данок на задршка;
- Странскиот правен субјект средствата заработени на територијата на РМ по основ неоданочени камати ги одлева кон земјата од каде доаѓа субјектот наместо да исплатува дивиденда локално;
- Каматите во висина на 1/3 од капиталот, како признат трошок му ја намалуваат обврската на домашниот даночен субјект за данок на добивка.



Модел 2:

Домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма А) чиј сопственик е странски правен субјект увезува машини од својот сопственик со цел нивно издавање на користење за одреден надомест кон друг домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма Б) кој е оператор на машините. Во нивната релација Фирмата А фактурира кон Фирмата Б надомест за користење на машините изразен како одреден % од остварениот промет преку машините, а фирмата Б плаќа по добиената фактура кон фирмата А. Фирмата А се финансира преку заеми од странскиот правен субјект, сопственик на Фирмата А каде фирмата А е должна да ги врати со камата кон својот сопственик.

- Странскиот правен субјект е од земја со која согласно ДДО каматите по кредити се оптоваруваат со 0% данок на задршка;
- Странскиот правен субјект средствата заработени на територијата на РМ по основ неоданочени камати ги одлева кон земјата од каде доаѓа субјектот наместо да исплатува дивиденда локално;
- Каматите во висина на 1/3 од капиталот, како признат трошок му ја намалуваат обврската на домашниот даночен субјект за данок на добивка.

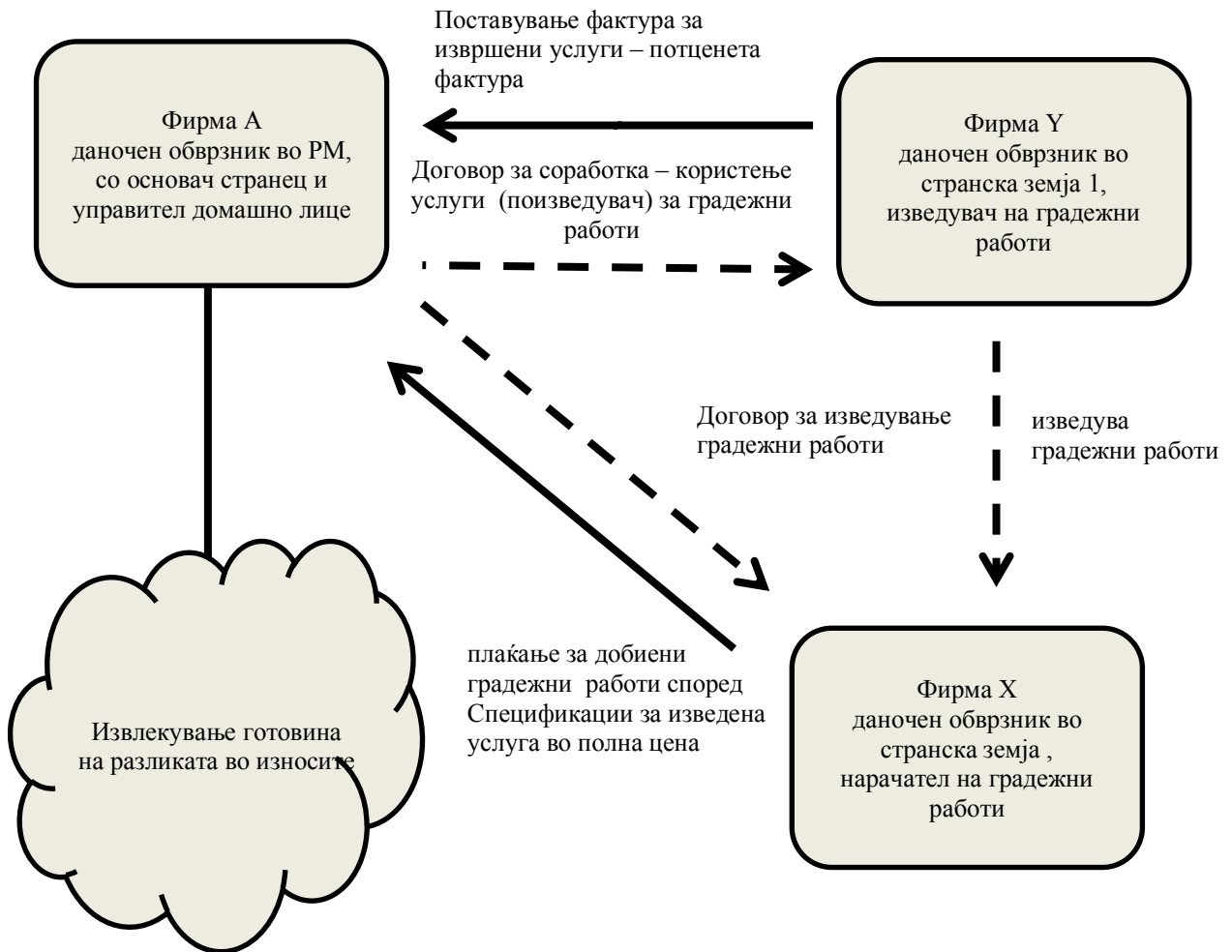


Модел 3:

Странски правен субјект, (во моделот означен со Фирма X) даночен обврзник во странска земја е нарачател на градежни работи во РМ од фирма даночен обврзник во РМ со основач странец и управител домашно лице (во моделот означен со Фирма А).

Фирмата А има договор за соработка – користење услуги за подизведување градежни работи со друг даночен обврзник во истата странска земја (во моделот означен со Фирма Y). Фирмата Y ги изведува градежните работи кон Фирмата X и доставува фактура за извршени работи до Фирмата А која е потценета. Врз основа на договорот за изведување градежни работи меѓу фирмата А и фирмата X, Фирмата X плаќа врз основа на добиени градежни спецификации за изведена градежна работа кон Фирмата А.

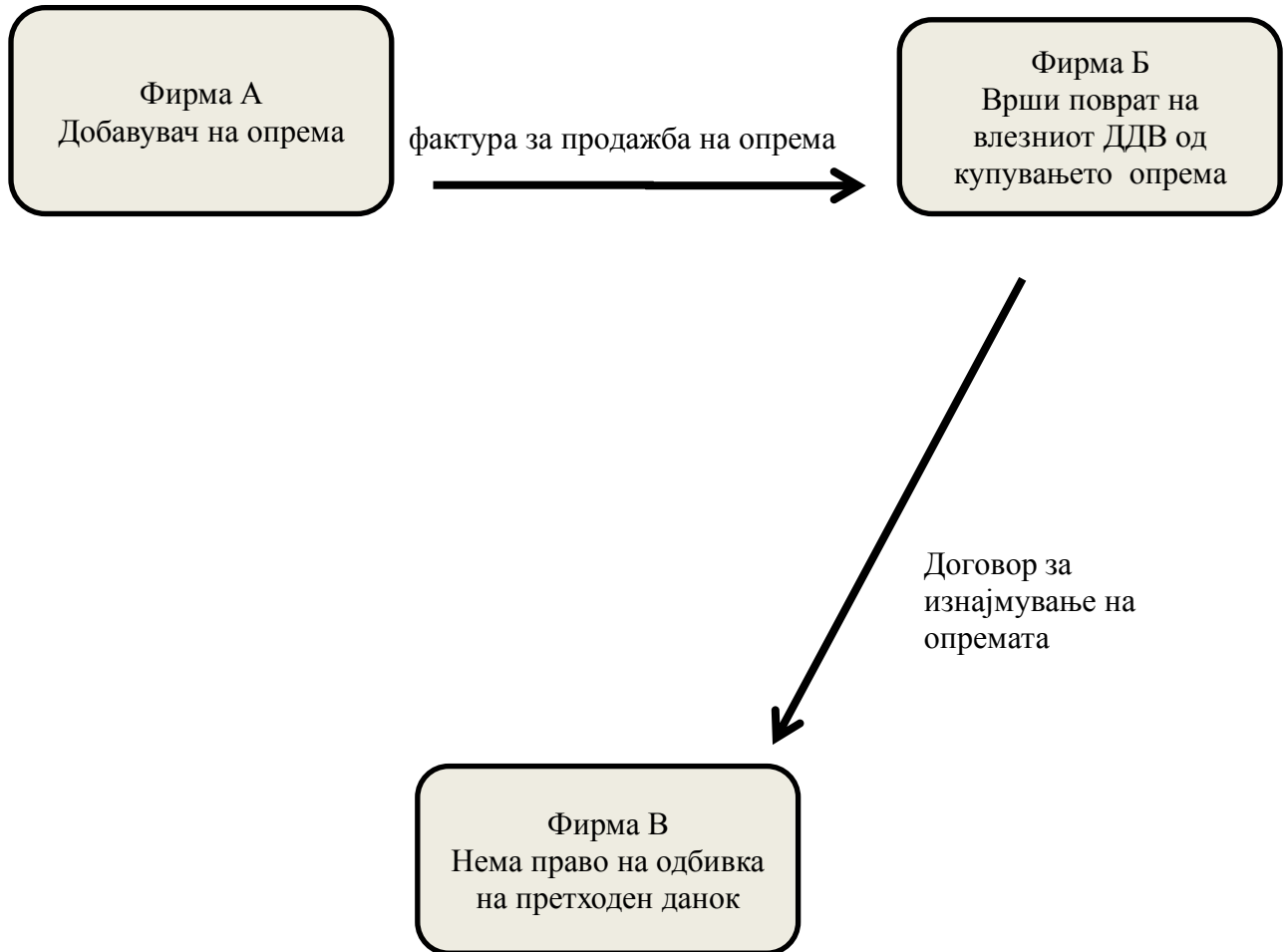
- Фирмата А е посредничка фирма, наплатува полна цена за услугата од Фирмата X, а плаќа кон соработниците - Фирмата Y, минимален износ со цел да се задржи профитот во РМ и да се даночи по локалните прописи;
- Профитот кој останува во РМ се извлекува како готовина или се префрлува како дивиденда на сопствениците зависно што има пониски трошоци.



Модел 4:

Домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма А) даночен обврзник во РМ е добавувач на опрема кон друг домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма Б). Фирмата Б ја издава опремата на трет даночен обврзник во РМ (во моделот означен со Фирма В). Фирмата В има договор за закуп на опремата со Фирмата Б.

- Фирмата А и Фирмата Б се поврзани правни субјекти при што Фирмата А е формирана исклучиво за целите да врши услуги на изнајмување опрема која и е потребна на Фирмата В за вршење на својата дејност;
- Фирмата Б има право на поврат на целиот износ на влезен ДДВ од купувањето на опремата од фирмата А. Со тоа се постигнува нето ефект 0 кај фирмата А и Б од аспект на обврската за плаќање на ДДВ (колку што фактурирала А одбила Б);
- Фирмата В врши дејност која е ослободена од ДДВ без право на поврат. Преку договорот на рати, ДДВ износот не го плаќа одеднаш туку етапно, месечно.



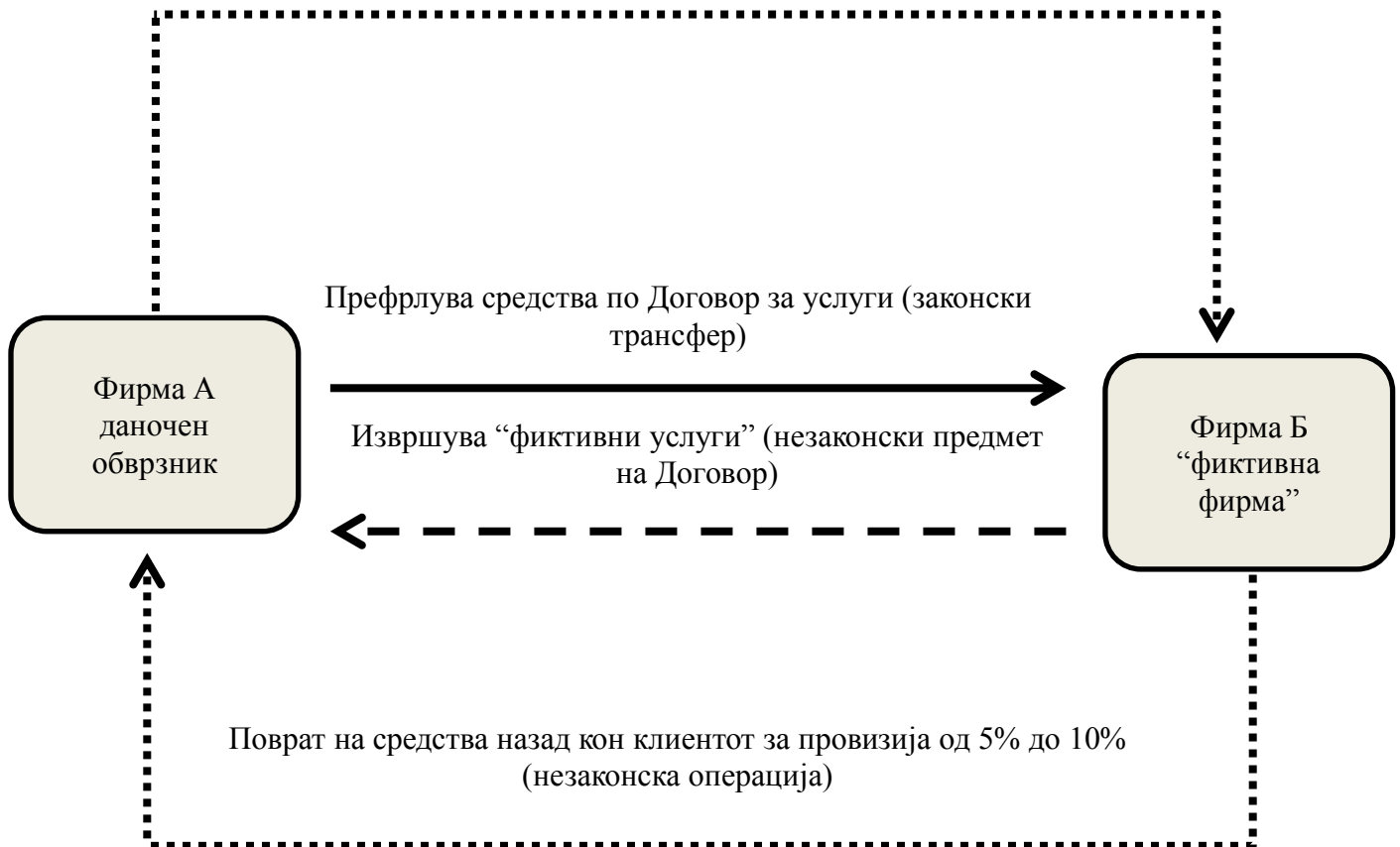
Модели за избегнување на законската обврска на незаконски начин (даночна евазија)

Модел 1:

Домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма А) даночен обврзник во РМ префрлува средства по основ Договор за услуги кон друг домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма Б). Фирмата Б претставува фиктивна фирма која нема постојана дејност, не поднесува ДДВ пријави и може да биде регистрирана на физичко лице кое е фиктивно.

- префрлувањето на средствата по Договор се прави жирално,
- Фирмата Б ги повлекува префрлените средства во готово од жиро сметката намалени за договорената провизија,
- Најчесто нема реално извршување на услугите, шемата се поставува за измама.

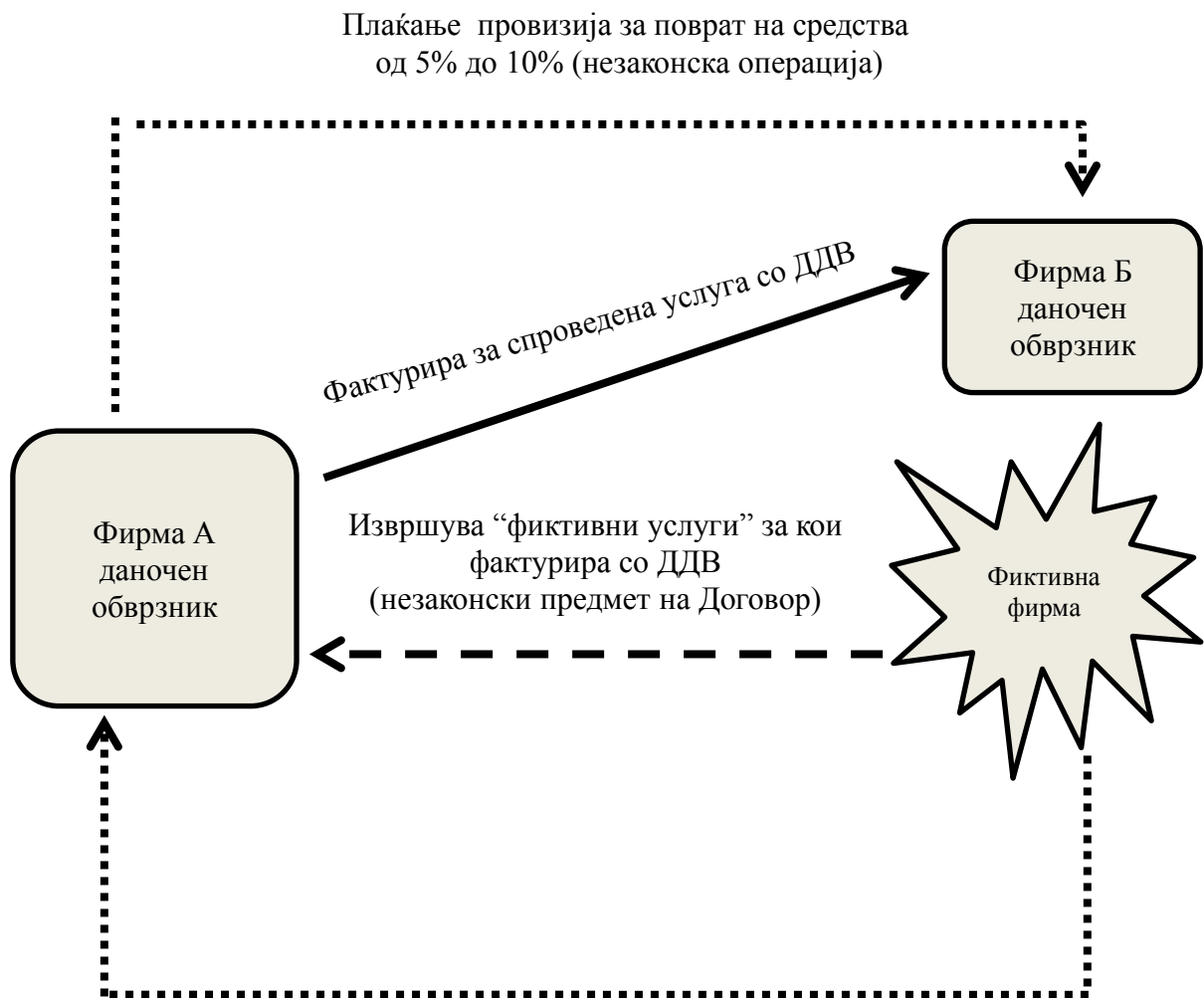
Плаќање провизија за поврат на средства
од 5% до 10% (незаконска операција)



Модел 2:

Домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма А) даночен обврзник во РМ фактурира по основ Договор за услуги кон друг домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма Б). Во исто време, Фирмата А поставува релација со фиктивна фирма која нема постојана дејност, не поднесува ДДВ пријави, ако е регистрирана не поднесува ДДВ пријави, а може да биде регистрирана на физичко лице кое е фиктивно.

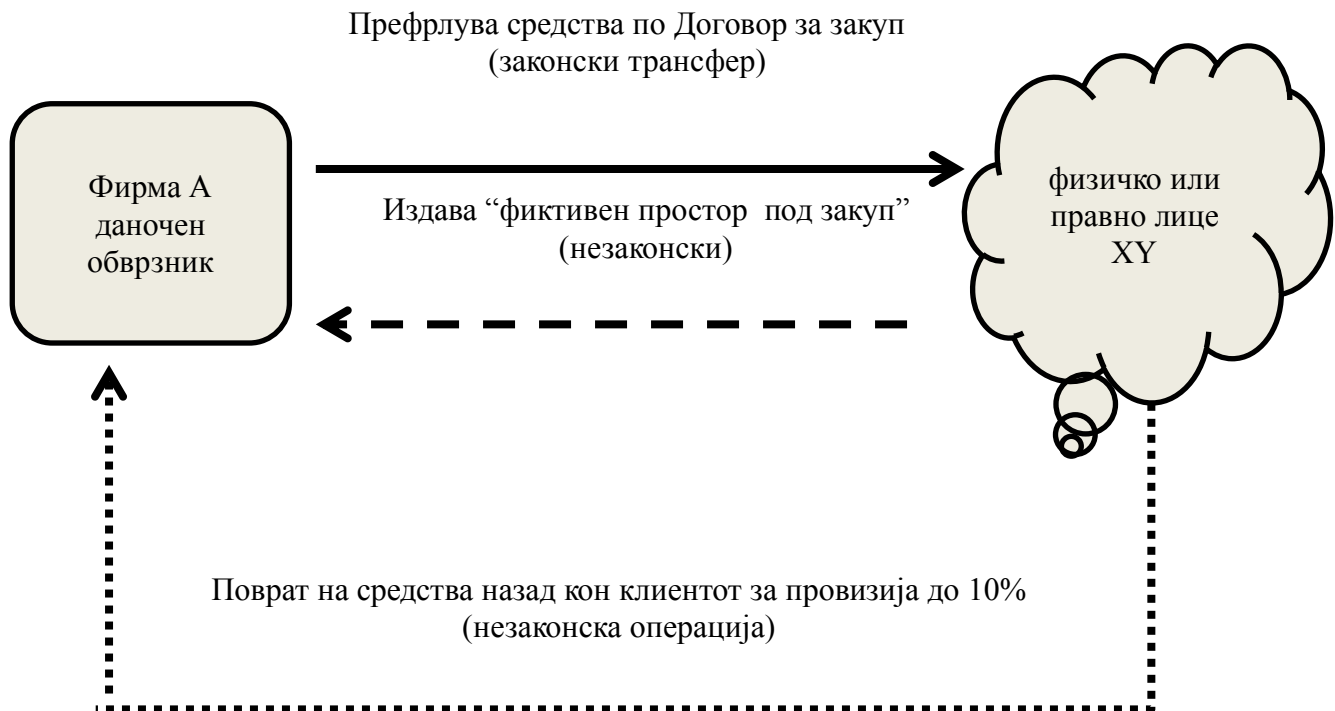
- постои реално извршување на услугата од Фирмата А кон Фирмата Б за кое префрлувањето на средствата по Договор се прави жирално,
- Фирмата Б е крајниот корисник на услугата и не е дел од шемата на измама,
- шемата за измама се поставува од страна на Фирмата А преку фиктивната фирма со цел повлекување средства во готово без плаќање данок.



Модел 3:

Домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма А) даночен обврзник во РМ префрлува средства по основ Договор за закуп кон друг домашен правен субјект или физичко лице (во моделот означен со ХУ).

- реално не постои просторот за кој се плаќа закупнината,
- фиктивниот простор под закуп е на непостоечка адреса, без имотен лист на име на давателот на закуп,
- договорот за закуп не е регистриран во УЈП,
- шемата за измама се поставува од страна на Фирмата А за на основ на фиктивниот предмет се повлекуваат средства без плаќање данок.



Модел 4:

Домашен правен субјект (во моделот означен со Фирма А) даночен обврзник во РМ воспоставува релации со друг домашен правен субјект или физичко лице (во моделот означен со фирма Б). Фирмата Б е ликвидиран правен субјект или во постапка на ликвидација, но издава фиктивни фактури кон Фирмата А.

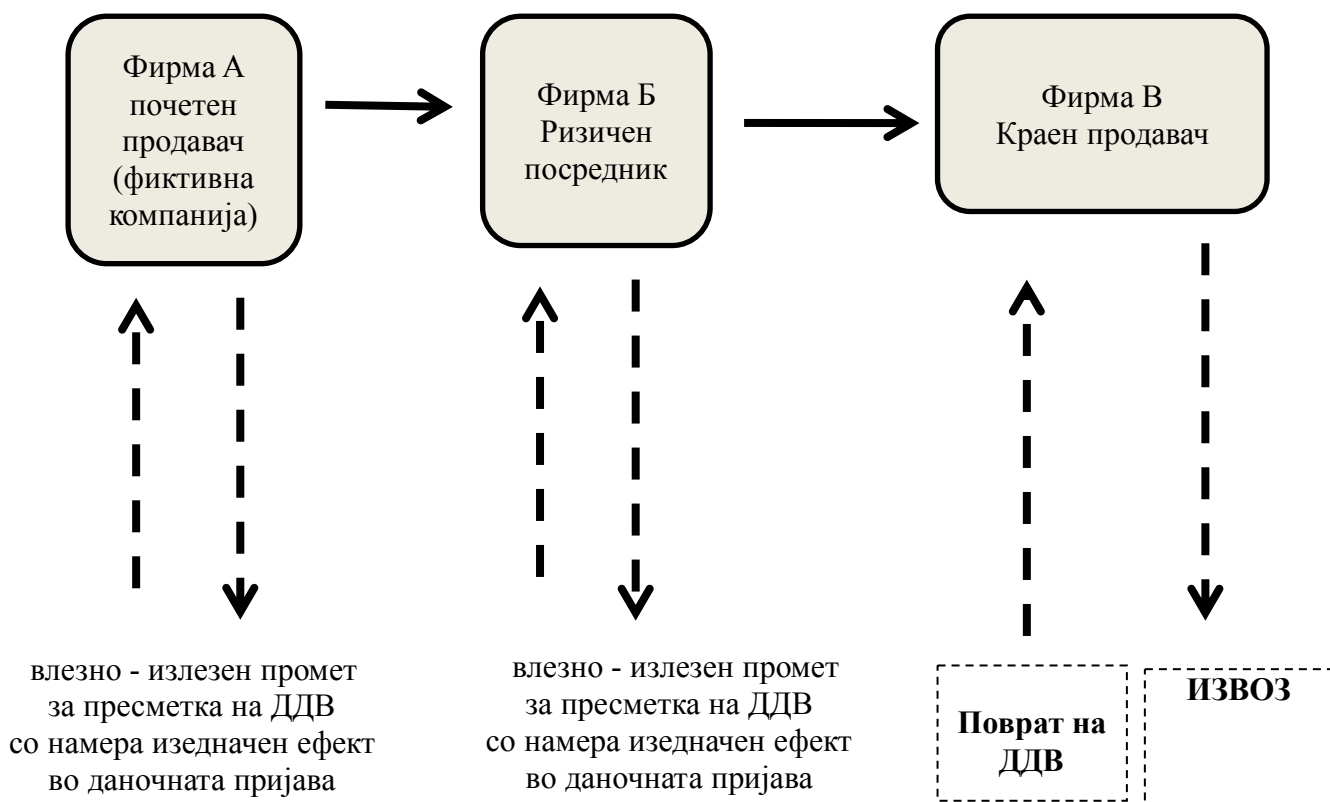
- Фирмата Б издава фактури со ДДВ кон Фирмата А со цел во Фирмата А да се намали даночната обврска за ДДВ,
- по истекот на 3 години се прави отпис на обврските при што директно се зголемуваат приходите.



Модел 5:

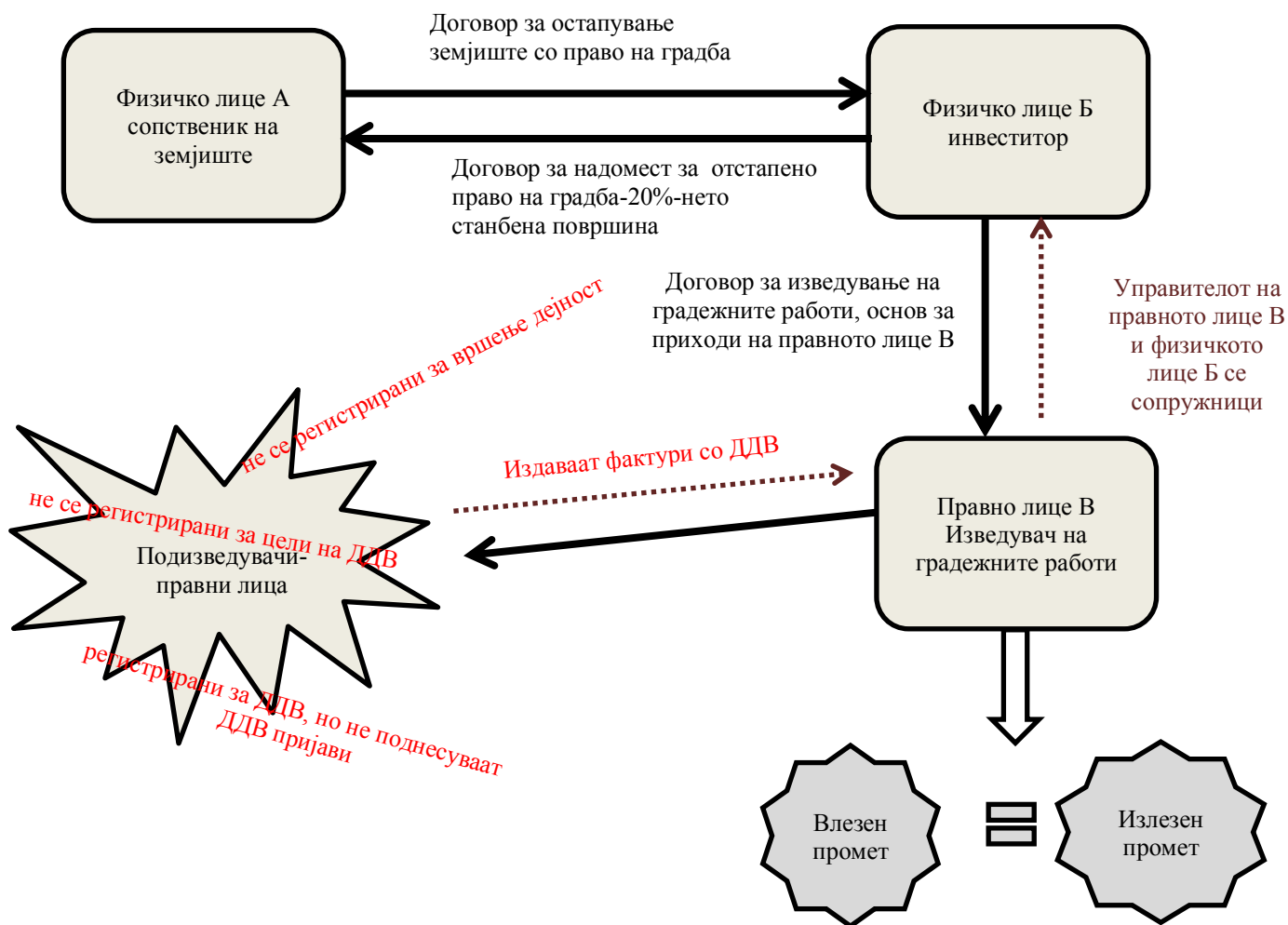
Верига на домашни правни субјекти (во моделот означени со Фирма А и Фирма Б) даночни обврзници во РМ кои воспоставуваат идентичен влезно/излезен промет за пресметка на ДДВ со цел изедначен ефект во даночната пријава, односно постигнување на таканаречен нула ефект или избегнување на плаќањето на даночната обврска. Фирмата Б својот излезен промет го пренесува кон Фирмата В која е извозна фирма односно целиот промет го извезува во странство.

- Фирмата А го фактурира целиот влезен промет кон фирмата Б во потполно ист износ и овозможува право за одбивање на ДДВ за Фирмата Б при што фирмата А не платила ДДВ кон државата поради идентичен влезен со излезен ДДВ,
- Фирмата Б го фактурира целиот влезен промет кон Фирмата В во потполно ист износ и овозможува право за одбивање ДДВ за Фирмата В при што Фирмата Б не платила ДДВ кон државата поради идентичен влезен со излезен ДДВ,
- Фирмата В извезува, извозот по закон не подлежи на оданочување со ДДВ, а при тоа се користи право за поврат за влезното ДДВ фактурирано од Фирмата Б кон Фирмата В.



Модел 6:

Две физички лица (во моделот означени со Физичко лице А и Физичко лице Б) даночни обврзници во РМ, воспоставуваат деловна релација така што Физичкото лице А кое е сопственик на земјиште, го отстапува на Физичкото лице Б со право на градба врз него. За возврат, Физичкото лице Б има обврска да надомести на Физичкото лице А 20% од нето станбената површина која ќе ја изгради на земјиштето. Физичкото лице Б ангажира изведувач на градежните работи кој прави мрежа со подизведувачи кои му помагаат да одбива ДДВ, а при тоа сите тие се фиктивни фирми.



Модел 6:

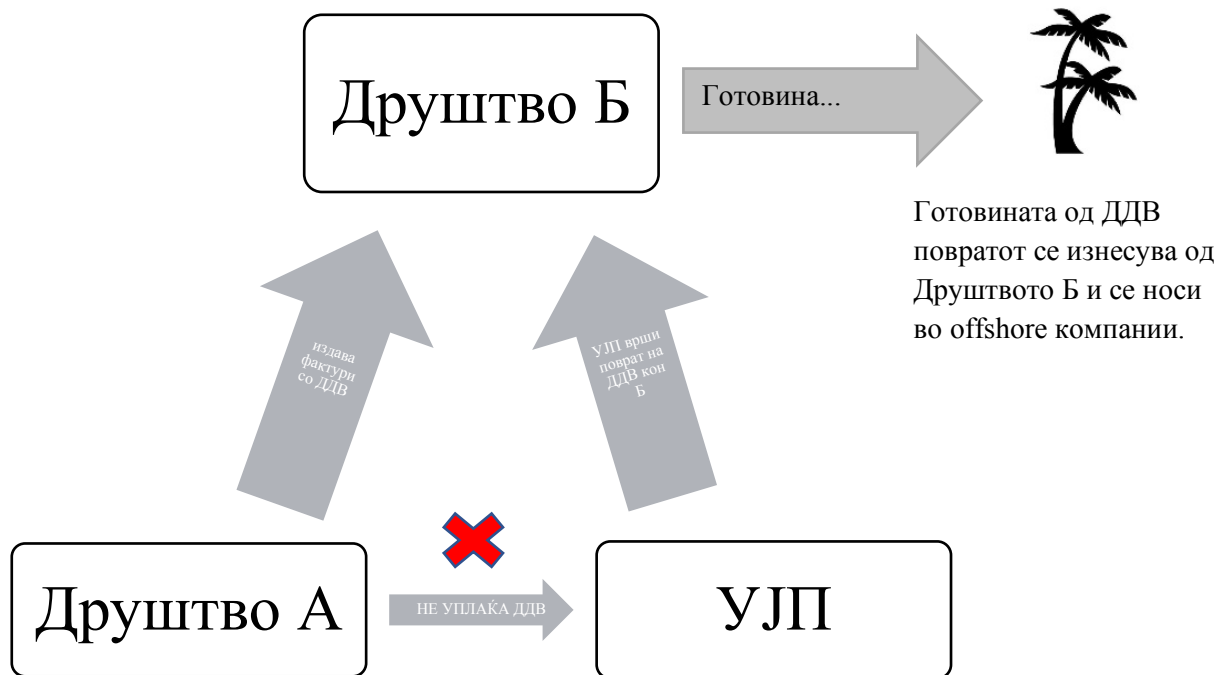
Друштвото А издава фактури за услуги кон Друштво Б (поврзано друштво), со искажан ДДВ.

Друштвото Б врши поврат на влезниот ДДВ бидејќи фактурите се за неговата бизнис дејност и се со соодветно искажан ДДВ.

Во исто време, А не го уплаќа ДДВ износот во УЈП.

Друштвото Б не му ги плаќа ф-рите на Друштвото А.

Друштвото А оди во стечај, УЈП нема од каде да го наплати ДДВ износот.



Слика 3: КРАУСЕЛ ДДВ шема за даночна евазија

4.4.4. Анализа на добиените заклучоци со препораки за корективни мерки

Според сите истражувања и анализи претставени во овој труд, примената на оданочувањето според резидентноста претставува тешка задача, првенствено поради тоа што некои земји најверојатно нема да бидат расположени да се придвижат во овој правец, а едностраната акција може да опфати само одредени форми на пренасочување на приходите. Проширувањето на оданочувањето во земјата извор изгледа поизводливо. Овде, мерките против одбегнување, како правилата за ограничување на одбивањата од данок за каматите и ројалитетите или општото правило против одбегнувањето (GAAR) не се препорачуваат бидејќи првото може да предизвика двојно оданочување, а второто веројатно ќе се покаже како неефективно.

На краток рок, потребно е да се наметнат нови или да се прошират постоечките даноци на задршка на плаќањата за камати и ројалитети. Оваа мерка ефективно ги опфаќа структурите за даночно планирање кои тековно се користат и не ги искривува одлуките за инвестирање се додека даноците на задршка се одбиваат во резидентната земја. Прераспределбата на даночните приходи помеѓу земјите ќе биде засегната од наложувањето на даноците на задршка, сепак, не е јасно дали оваа мерка е пожелна и дали земјите навистина се подготвени да го намалат одбегнувањето од данок. Овде е потребно понатамошно истражување на импликациите на приходите.

На подолгорочен план, подетално да се испитаат пофундаменталните пристапи како данокот на готовински текови заснован на дестинацијата или пак со општата консолидирана корпоративна даночна основа во однос на промените на меѓународниот систем на оданочување на приходите, распределбата на правата за оданочување како и примената на данокот и последователните импликации врз приходите.

Не е сосема јасно дали построгите барања за известување и транспарентност за мултинационалните компании претставуваат ветувачки начин да се продолжи

понатаму. Целите се сеуште нејасни. Понатаму, посебно известувањето земја по земја се соочува со значителни законски ограничувања и треба да се разработи механизам за откривање на податоците пред да се донесат одлуки во однос на веројатното влијание на овој предлог на оданочувањето на мултинационалните компании.

Според добиените сознанија од анализите во Република Македонија, како заклучок од анализираното се извлечени неколку препораки на ниво на систем и уредување како и некои поконкретни мерки и препораки на ниво на легислатива и практика.

1. Реформирање на даночната администрација и даночниот систем во насока на постигнување поголем економски развој

Даночниот систем во Република Македонија треба да се реорганизира во насока да обезбеди оптимална маргинална даночна стапка и солидно ниво на просечно даночно оптоварување кои би донеле доволно приходи за спроведување на предвидените и планираните јавни функции, да се обезбедат дополнително средства и за финансирање на капиталните инвестиции како и да се овозможат реални услови за постигнување поголем економски раст.

Сепак, за да се поврзат резултатите од оданочувањето со позитивните движења во економијата, потребно е да се анализира соодносот на даночните приходи и БДП. Соодносот на даноците во однос на БДП е важен фактор и сигнал за приоритетите на државата за големината на јавниот сектор. Нивото на даночниот товар е тесно поврзан со нивото на економски развој.

Проблемите со оданочувањето, во контекст на економскиот развој на земјата се дискутираат од две различни гледни точки кои вклучуваат многу различни и често конфликтни стојалишта.

Тие кои веруваат дека недоволниот економски развој е последица од недостиг на соодветно охрабрување за инвестирање, во главно се ориентираат кон подобрување на даночните системи во насока на постигнување поголемо охрабрување преку доделување дополнителни олеснувања од различен тип со помала грижа за прашањето околу непосакуваните ефекти кои може да ги донесат ваквите промени на јавните приходи.

Тие кои веруваат дека недоволниот економски развој е последица од недостиг на ресурси, во главно се ориентираат кон зголемување на потребните ресурси за инвестирање преку дополнително оданочување дури и по цена да се влошат обесхрабрувачките ефекти од тој процес на зголемување на даноците.

Македонија искусно поминала низ реформи на даночниот систем на двете гледни точки. Ако се анализира низ годините напред, воведувањето реформи во даночниот систем во Македонија беа засновани на првата гледна точка и таквиот пристап успеа да донесе неколку позитивни ефекти и да придонесе за зголемување на даночната основица и зголемена контрола на Управата за јавни приходи што се потврдува со намалување на сивата економија и намалување на даночна евазија, поедноставување на даночната администрација и зголемување на бројот и одговорноста на даночните обврзници во државата.

Во изменет политички контекст, нашата земја повторно се ориентира кон измени во даночниот систем и ориентирање кон прогресивно оданочување, сега со еден пристап заснован на втората гледна точка, но и како реален след на активностите што во последните години ги преземаа некои од земјите во транзиција, кои почнаа да го заменуваат рамниот данок со прогресивниот даночен систем. Така во 2013 година две земји-членки на ЕУ: Словачка и Република Чешка, покрај единствената стапка на персонален данок на доход, воведоа и втор (дополнителен) персонален данок на доход. Прогресијата на данокот во Словенија е 19% и 25%, додека Република Чешка воведоа дополнителен 7% солидарен данок на тој приход кој е четирипати над просечната годишна плата. Ова беше воведено како привремена мерка и се пресметува над стапката од 15% за целата да е 22%.

Во Албанија во 2014 година стапката на персоналниот данок на доход од 10% се заменува со три стапки: 10%, 13% и 23%.⁷⁴

Доколку Македонија сака да генерира повисок економски развој, да го зголеми учеството на даночните приходи во БДП, односно да ги зголеми даночните приходи, потребно е да се засилат и истакнат следниве принципи на нашиот даночен систем: транспарентност, одговорност и рамноправна даночна конкуренција.

Даноците како најголем дел од приходната страна ќе останат како приоритетна алатка за обезбедување дополнителни приходи имајќи предвид дека високото ниво на јавен долг во земјава (47,8% од БДП) ги ограничува механизмите за обезбедување дополнителни средства за финансирање на јавните услуги и капитални инвестиции.

Транспарентноста како одлика на даночниот систем на РМ, ќе помогне кон еден ефикасен и транспарентен даночен систем кој како таква целина е важен не само за ЕУ перспективата туку и како основа за функционална економија.

Ова би значело воведување поефикасни, транспарентни и некоруптивни економски политики, поставување приоритети преку кои граѓаните и компаниите ќе го забележат вистинскиот ефект од плаќањето данок. Тоа значи граѓаните да увидат дека плаќањето данок овозможува висококвалитетни, достапни и функционални јавни услуги. Само тогаш ќе увидат зошто плаќаат даноци. На тој начин, државата ќе започне да применува даночни навики на развиените земји односно дека данокот се плаќа за општеството и економијата нормално да функционираат а со тоа се зголемува свеста за тоа дека ако плаќаме повеќе даноци ќе добиеме поквалитетни јавни услуги.

⁷⁴ Реформи за праведно оданочување, П.Гацов, Ѓ. Гоцков, Г. Петревски, Н. Поповски, Д. Тевдовски, В. Узунов и В. Филиповски, февруари 2016

2. *Дефинирање на позиција даночни советници во националната економија како стручни лица, професионални работници кои би ги следеле активно даночните практики и законската регулатива.*

Даночните советници го користат своето знаење од даночната проблематика со цел да делуваат советодавно и консултативно кон клиентите обезбедувајќи им плаќање на нивната даночна обврска на еден најефикасен начин и со најголема корисност за нив, најдобра оптимизација на сите даночни повластици или изземања. Сместата на поставувањето на даночните обврзници е да се постигне редовно следење на промените во законската регулатива и објаснување на промените и сложената законска рамка за даноците како и нејзиното влијание врз даночните обврзници. Најчесто, даночните обврзници се сертифицирани од страна на владините даночни агенции како нивна продолжена рака во реалниот сектор на економијата и се овластени да делуваат во директна интеракција со реалниот сектор, при тоа да ја објаснуваат регулативата, но и да слушаат кои се забелешките на реалниот сектор од аспект на аплицираната даночна практика и регулатива. Да имаат способност да ја препознаат добрата забелешка, да ја обработат соодветно и да ја достават до регулаторот за корекција или имплементација.

Препораката е да се разграничат два вида даночно советување:

1. Корпоративно даночно советување кое е во служба на правните субјекти, правните лица во насока на тоа да не плаќаат повеќе данок отколку што е потребно;
2. Лично даночно советување кое е во служба на физичките лица, даночни обврзници кои понекогаш навистина можат да бидат со огромни имоти.

Областите во кои би советувале овластените даночни советници би биле:

- Данок на добивка;
- Меѓународно оданочување;
- Данок на имот;
- Персонален данок;
- Осигурување;
- ДДВ.

Одговорноста на даночните обврзници би била да работат во согласност со даночната легислатива, да помагаат на даночните обврзници во целост да одговорат на барањата на даночната легислатива од аспект на пресметки на даночните изложености, подготовка и поднесување даночни пријави и обрасци, консултативна улога во насока на минимизирање на даночната обврска на даночните обврзници во рамки на законот. Работата и одговорностите на даночните советници би зависела од потребите на државата во насока на постигнување оптимално и транспарентно даночно оптоварување од една страна, а од друга страна, од потребите на даночните обврзници-корисници на даночните совети. Некои компании од поголем тип имаат потреба од постројктурно даночно советување додека пак помалите компании имаат потреба од водење низ процесот и поголема административна поддршка.

Секако, улогата на даночниот советник мора да се фокусира на активности поврзани со усогласеност на тековните практики со даночната легислатива и законската рамка. Подетално даночниот советник треба да ги има следниве активности:

- истражување, анализа и толкување на промените во законската регулатива од областа на оданочувањето во Република Македонија, во земјите од регионот и Европската унија,
- средби со своите клиенти и толкувања на законската рамка како и размена на информации,
- работа на законската рамка и одредбите за определување на приходите за даночење,
- подготовки и поднесување даночни обрасци согласно роковите,

- комуникација и преговори меѓу даночните власти и даночните обврзници,
- консултативни услуги за приватни клиенти – даночни обврзници,
- креирање даночни стратегии за своите клиенти и планирање на идните финансиски корисности од нив,
- спроведување детални пресметки за пресметување на даночната обврска и советување за тоа како да се минимизира даночната обврска на даночниот обврзник – клиент,
- планирање и советување за и околу даночната резидентност и сите прашања поврзани околу оваа област,
- советување околу индиректното оданочување и негово соодветно планирање и
- подготовка на извештаи и презентации за своите клиенти.

Даночните советници треба да имаат соодветно образование и стручна спрема. И покрај фактот што даночните советници можат да бидат од сите дисциплини препорачани се следниве како подобни: сметководство и финансии, бизнис, економија, право, менаџмент, математички науки, статистика.

3. Мерки и препораки на ниво на легислатива и практика:

- спроведување даночен попис во земјата со цел да се дознае за точниот број даночни обврзници и дали тие се физички лица или правни претпријатија со цел да може антиципативно да се реагира и да се намалат инцидентите на даночната евазија,
- одделение за ревизија на даночната контрола и сертификати за спроведена проверка на даночната контрола кон даночните обврзници каде се одвивала даночната контрола која се ревидира со цел да се отстранат коруптивните практики на даночните работници,
- да се објават одредени повластени шеми за редовните даночни плаќачи со цел да се избегнат какви било шеми за даночно избегнување и даночна евазија,

- да се утврдат нови даночни политики кои ќе бидат насочени примарно кон намалување на сивата економија отколку кон отстранување на причините/условите за даночната евазија и избегнувањето на даночната обврска,
- произразена интеракција на владата со своите даночни обврзници во насока на информирање за потребата тие да бидат усогласени со даночната политика и да се информира за потребните измени преку различни начини на јавен пристап, како на пример, турнеи, постери, банери, телевизија, радиски пораки и сл.,
- поставување т.н. суд на јавни приходи кој ќе има мандат да ги казнува избегнувачите на даночната обврска преку поведување криминални санкции и сериозни парични казни,
- усогласување на локалната практика од аспект на имплементација на моделот на трансферни цени со европската практика,
- засилување на знаењата на даночните работници,
- решавање на започнатиот концепт на бруто плата со прецизно дефинирање на основицата за оданочување, сега од аспект на концепт на бруто плата, што би значело воведување лепеза даночни изземања и намалувања согласно структура и карактеристики на даночните обврзници, нивни животни практики и животен стил со цел постигнување концепт на правично оданочување.

ЗАКЛУЧОК

Износот на даноци што го наплатува државата е суштински за економскиот развој. Некои даночни обврзници редовно плаќаат даноци, а некои од нив се обидуваат на најразлични начини да ја избегнат даночната обврска иако државата подеднакво овозможува повратна јавна услуга до сите нив. Јасно е дека втората категорија даночни обврзници мора да имаат некоја силна причина зошто одлучуваат да не платат даноци кон државата. Во едно стандардно поставено економско општество се смета дека даночните обврзници индивидуално реагираат кон неконзистентните варијабли на даночниот систем и тие во основа плаќаат само затоа што се плашат од контроли и казни. Сепак, вака поставената теза е преостра затоа што ги исклучува другите основни фактори, како на пример: перцепираната правичност, поставените социјални норми, приспособливоста кон даночната рамка.

Избегнувањето на даночната обврска може да се дефинира како активност на даночните обврзници со која тие се обидуваат да најдат различни начини да ја олеснат или избегнат нивната даночна обврска и да не го прикажат нивниот реален приход без притоа да ги прекршат даноците, додека пак даночната евазија може да се опише како активност на даночните обврзници преку која тие преминуваат преку законските решенија со цел да се избегне даночната обврска.

Почнувајќи со некои општи цифри од јавните дебати, Ричард Марфи Richard Murphy (советник во Мрежата за даночна правда и директор на Советите на синдикатите) во неговиот извештај „Исчезнатите милијарди“ (“The Missing Billions”) тврди дека 12 милијарди фунти на корпоративен данок се губат секоја година поради одбегнувањето данок од страна на 700 најголеми компании во Велика Британија. Што се однесува до Германија, Германскиот институт за економски истражувања (DIW Berlin) изложува проценка на изгубените приходи

поврзана со пренасочување на профитот од 90 милијарди евра. За земјите во развој, Оксфам припишува загуба на приходи од 50 милијарди американски долари на одбегнувањето од данок од страна на мултинационалните компании.

Овој труд извлече неколку заклучоци во поглед на концептите за дефинирање на појавите кои водат кон неплаќање даноци, причините и факторите за појава на неплаќањето даноци од страна на даночните обврзници, влијанието на оваа појава врз економијата и нејзиниот развој како и конкретни мерки и активности за нејзино надминување.

Дефинирање на појавите кои водат кон неплаќање даноци

Од разработката на овој труд се донесе заклучок дека постои јасно разграничување меѓу применетите концепти за избегнување на даночната обврска со индикација дека избегнувањето на даночната обврска, даночната евазија и даночното префрлување се прифаќаат различно од социјалната средина на една национална економија и покрај нивниот идентичен ефект на намалувањето на приходите. Понатаму, познавањето на даночната структура на националната економија кон која припаѓа даночниот обврзник е во корелација со приспособувањето кон даночната обврска.

Оттука, длабоко познавање на даночните прашања води кон оценување на избегнувањето на даночната обврска како попозитивно за разлика од даночната евазија, додека пак спротивното, непознавањето на даночните прашања водат кон прифаќање на даночната евазија како попозитивно за разлика од избегнувањето на даночната обврска.

Тоа што е заедничко за сите постапки за избегнување на оданочувањето е мотивот за заштеда на даноци. Сепак, тие се разликуваат во однос на очигледното значење на тој мотив. Даночните заштеди се високо оценети како централен мотив за даночното пренесување и избегнувањето на даночната обврска, но само се попатно споменати кај даночната евазија со што се индицира дека желбата да се

заштедат даноци се надминува и во тој процес преовладуваат намерите за нелегални дејствија, ризик или криминални постапки.

Причини и фактори за појава на неплаќање даноци од страна на даночните обврзници

Државата мора да обезбеди стабилен даночен систем без можност за поголеми осцилации или пак отстапки во даночното однесување на своите даночни обврзници преку кои може да се доведат до фаворизирање на едни во однос на други даночни обврзници. Државата мора да го поттикне своето даночно планирање во насока на антиципирање или очекување на таквите отстапки во однесувањето од страна на нејзините даночни обврзници. Доколку навистина постои неправда или неморална компонента на даночната политика, обврска е на Владата да имплементира чесен даночен систем.

Околу прашањето за тоа кои се позначајни фактори кои влијаат врз даночното однесување на даночните обврзници во насока на избегнување на даночната обврска направени се бројни истражувања и анализи кои исфрлуваат нетипизирани фактори засновани на перцепцијата на испитаниците, но заради поорганизирано разработување на прашањето корисно е да се издиференцираат следниве групи:

- Политичкиот и социјалниот статус;
- Даночната легислатива, даночниот систем и (не)ефикасност на даночната администрација;
- Психолошки фактори.

Влијанието на појавата за избегнување на даночната обврска врз економијата и нејзиниот развој

Економскиот развој е значаен фактор за секоја земја во светот. Услугите кои ги пружаат владите на националните економии преку јавната инфраструктура се многу потребни за економскиот развој. Недостигот на јавните услуги е контрапродуктивно на напорите да се зголеми животниот стандард на

населението особено во земјите во развој и може да го забави економскиот развој. Во многу земји во развој владите не успеале да обезбедат соодветна јавна услуга како резултат на повеќе причини, но најважната од сите е недостигот на јавни приходи. Јавните приходи се крвотокот на економијата. Споредено меѓу развиените земји и земјите во развој постои еден јаз во поглед на добиениот сооднос на јавните приходи и БДП. Овој јаз може до одредена мера да се објасни преку фактот дека во земјите во развој има поголема потреба од јавни услуги отколку од јавни приходи. Овој феномен, исто така, покажува дека земјите не успеваат да ги зголемат јавните приходи до ниво потребно да ги исполнат очекуваните јавни расходи. Сериозна причина за тоа се секако избегнувањето на даночната обврска и даночната евазија, за кои се смета дека се поврзани со сивата економија⁷⁵.

Од една макро-економска перспектива, независно од правната различност, избегнувањето на даночната обврска како законска форма и даночната евазија како незаконска форма имаат слични негативни ефекти врз националниот буџет. Нивните ефекти на националниот буџет треба да се разгледуваат во пакет, заедно и повеќе да не се прави строго разграничување меѓу нив. Меѓутоа, од една психолошка перспектива, како резултат на правни разлики и морални аспекти (Етциони, 1988), се претпоставува дека даночните обврзници ги доживуваат избегнувањето на даночната обврска, и даночната евазија на различен начин и покрај нивните идентични економски последици кои ги оставаат на националната економија. Во основа, се смета дека монетарните последици самите за себе не се доволни правилно да се предвиди и опише тековното даночно однесување. Фактичките податоци укажуваат дека формалните економски модели на даночно однесување имаат недостаток на фактички податоци врз основа на кои може да се извлече заклучок. Превентивните мерки поставени од страна на одредувачите на економската политика, како на пример позачестени контроли и санкции, се

⁷⁵ Шнајдер и Енсте забележале дека сивата економија е економија во која луѓето не ги прикажуваат своите реални приходи и приходи за оданочување кои ги заработиле преку легални активности со цел да избегнат плаќање данок.

покажуваат дека се недоволно ефикасни за да го објаснат и целосно да го претстават индивидуалното однесување на даночните обврзници и врз основа на тоа да го проценат нивното влијание врз националните економии.

Конкретни мерки и активности за надминување на појавата за избегнување на даночната обврска како и препораки за понатамошни анализи.

Според сите истражувања и анализи претставени во овој труд, примената на оданочувањето според резидентноста претставува тешка задача, првенствено поради тоа што некои земји најверојатно нема да бидат расположени да се придвижат во овој правец, а едностраната акција може да опфати само одредени форми на пренасочување на приходите. Проширувањето на оданочувањето во земјата извор изгледа поизводливо. Овде мерките против одбегнување како правилата за ограничување на одбивањата од данок за каматите и ројалитетите или општото правило против одбегнувањето (GAAR) не се препорачуваат бидејќи првото може да предизвика двојно оданочување, а второто веројатно ќе се покаже како неефективно.

На краток рок, потребно е да се наметнат нови или да се прошират постоечките даноци на задршка на плаќањата за камати и ројалитети. Оваа мерка ефективно ги опфаќа структурите за даночно планирање кои тековно се користат и не ги искривува одлуките за инвестирање се додека даноците на задршка се одбиваат во резидентната земја. Прераспределбата на даночните приходи помеѓу земјите која ќе биде засегната од наложувањето на дополнителни или нови даноци на задршка не води де факто кон намалување на одбегнувањето на плаќањето данок, но сепак, не е јасно дали оваа мерка е пожелна и дали земјите навистина се подготвени да го намалат одбегнувањето плаќање данок. Овде е потребно понатамошно истражување на импликациите.

На подолгорочен план, подетално треба да се испитаат пофундаменталните пристапи, како на пример, данокот на готовински текови заснован на дестинацијата или пак со општата консолидирана корпоративна даночна основа

во однос на промените на меѓународниот систем на оданочување на приходите, распределбата на правата за оданочување како и примената на данокот и последователните импликации врз приходите.

Не е сосема јасно дали построгите барања за известување и транспарентност кон мултинационалните компании претставуваат ветувачки начин да се продолжи понатаму. Целите се сеуште нејасни. Понатаму, особено известувањето земја по земја се соочува со значителни законски ограничувања и треба да се разработи механизам за откривање на податоците пред да се донесат одлуки во однос на веројатното влијание на овој предлог на оданочувањето на мултинационалните компании.

Според добиените сознанија од анализите во Република Македонија, како заклучок од анализираното, се извлечени неколку препораки на ниво на систем и уредување како и некои поконкретни мерки и препораки на ниво на легислатива и практика.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

Adam C. and Bevan D.L. Fiscal Deficits and Growth in Developing Countries, *Journal of Public Economics*, (2005)

Alesina A, Ardagna S Large changes in fiscal policy: taxes versus spending. In: *Tax policy and the economy*, Cambridge, (2010)

Alex Cobham & Petr Janský, "Global distribution of revenue loss from tax avoidance: Re-estimation and country results," WIDER Working Paper Series 055, World Institute for Development Economic Research (UNU-WIDER). (2017).

Alex Cobham, "Tax evasion, tax avoidance and development finance" (undated)

Ana Maria Cordoş, "Tax Evasion – "The Crime of The White Collar" (2010)

Auerbach AJ, Gorodnichenko Y, Output spillovers from fiscal policy. (2013)

Broomhead, Nick D. "Avoiding Double Taxation: An Employment Tax Savings Opportunity." *Tax Adviser*. November (1998).

C Reicher, *Systematic Fiscal Policy and Macroeconomic Performance* (2014)

CEED, "Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform" (2018)

Clemens Fuest, Christoph Spengel, Katharina Finke, Jost Heckemeyer, and Hannah Nusser, "Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform" (2013)

Condensed Edition of the OECD Model Convention, September (2005)

Corporation Taxes in OECD Member Countries – Cnossen, Messere, IBFD
Bulletin (1984)

Council of the European Union, Press release

Dailey, Frederick W. Tax Savvy for Small Business. Berkeley, CA: Nolo Press,
(1997).

David Kopic, “Conceptual Profit Shifting Matrix Transfer Pricing Methodology” (2006)

David Seim, “Real or Evasion Responses to the Wealth Tax? Theory and Evidence
from Sweden,” (2012)

Dharmika Dharmapala-University of Connecticut and University of Michigan,
James R. Hines Jr. - University of Michigan and NBER, “Which Countries
Become Tax Havens? “ (2009)

Down, Peter. "Tax Abatements Don't work. (Tax Abatements in St. Louis, MO),"
St. Louis Journalism Review, v27, n193, (Feb 1997)

Duccio Gamannossi degl’Innocenti & Matthew D. Rablen, "Tax avoidance and optimal
income tax enforcement," IFS Working Papers W17/08, Institute for Fiscal Studies.
(2017).

Eisenramper LLC, “Tax planning strategies” (2017)

European Commission, "Tax Reforms in EU Member States 2011: tax policy challenges
for economic growth and fiscal sustainability," Taxation Papers 28, Directorate General
Taxation and Customs Union, European Commission. (2011).

EUROPEAN COMMISSION, Fiscal Blueprints (2007)

EUROPEAN COMMISSION, TAXATION AND CUSTOMS UNION Analyses and tax
policies Analysis and Coordination of tax policies (2018)

European Commission's Taxation and Customs Union Directorate-General “Taxes In Europe” Database (2018)

Eurostat Statistical Books, Taxation trends in the European Union (2018)

Feldstein, Martin S., “Tax Avoidance and the Deadweight Loss of the Income Tax,” (1995)

Finance and Trade Policy Research Centre Queen Elizabeth House University of Oxford (2005)

Financing Public Expenditures: The Role of Tax Reform and designing Tax System, OECD (2010)

Fiscal Reform in European Economies in Transition – Kopits OECD, 1990

G Halkos, Fiscal policy and economic performance: A review of the theoretical and empirical literature (2015)

Gallagher, Timothy J. and Joseph D. Andrews, Jr. Financial Management: Principles and Practice (Upper Saddle River, 2000)

Global Capitalism. Business Week. November 6, (2000).

Gowri, Aditi. “Speech and Spending: Corporate Political Speech Rights Under the First Amendments,” Journal of Business Ethics, v17, n16, (Dec 1998)

Halkos, George and Paizanos, Epameinondas: Fiscal policy and economic performance: A review of the theoretical and empirical literature. (2015)

Henisz, W. J., The institutional environment for economic growth. Economics and Politics, (2000)

Henry J. Lischer Jr., “Elective Tax Classification for Qualifying Foreign and Domestic Business Entities under the Final Check-the-Box Regulations (1998)

History of OECD Model Convention, Updated May 18, 2008

<http://www.tandfonline.com/loi/rero20>

IESE University of Navarra, “Transfer Pricing for Multinationals” (1991)

Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD,(2000).

Income Tax Reform in OECD Member Countries – Cnossen, Messere, IBFD Bulletin (1990)

Internal Revenue Service, “Understanding the Tax Gap,” IRS Fact Sheet (2005)
<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=137246,00.html>.

Internal Revenue Service, Statistics of Income Bulletin (Washington, DC: Summer 1996)

International Monetary Fund: Fiscal Policy and Long-term Growth, IMF Policy Paper (IMF - 2015)

International Monetary Fund. World Economic Outlook

Jane G. Gravelle “ Tax Heavens: International Tax Avoidance and Evasion (2010)

Jasmine M. Fisher, “Fairer Shores: Tax Heavens, Tax Avoidance, and Corporate Social Responsibility” (2014)

Jayati Ghosh, "Macroeconomics and Growth Policies," Policy Notes 2, United Nations, Department of Economics and Social Affairs (2007).

Jeffrey B. Liebman and Richard J. Zeckhauser, “Schmeduling” (2003)

Jeffrey Owens, Overview of OECD’s Work on International Tax Evasion”
www.oecd.org/tax/evasion (2009)

Jeffrey Owens, Tax in a borderless world - Achieving tax compliance is a challenge facing governments the world over - OECD Centre for Tax Policy and Administration (2006)

Jeffrey Owens, Tax Reform for The 21st Century IBFD (1996)

Jeffrey Owens, Taxation in a global environment - OECD Centre for Tax Policy and Administration

Jerry Paul Peirce, B.B.A. “Distinguishing between tax avoidance and tax evasion” (1968)

Joel Slemrod-University of Michigan, Shlomo Yitzhaki-The Hebrew University of Jerusalem, “Tax Avoidance, Evasion, and Administration” (2000)

Joseph E. Stiglitz, “The general theory of Tax Avoidance” Princeton University (1985)

Kesselman, Jonathan R., “Income Tax Evasion: Intersectoral Analysis,” Journal of Public Economics, March (1989)

Kesselman, Jonathan R., “Policy Implications of Tax Evasion and the Underground Economy,” in Owen Lippert and Michael Walker eds., The Underground Economy: Global Evidence of Its Size and Impact, Vancouver, BC, Canada: The Fraser Institute, (1997).

Koncepcija za nov danocen sistem na Republika Makedonija - Ksente Bogoev i Zarko Atanasovski, Ministerstvo za finansii (1992)

Kopczuk, Wojciech, “Redistribution When Avoidance Behavior is Heterogeneous,”(2002)

Ksente Bogoev and Zarko Atanasovski, “Tax System of Republic of Macedonia theoretical and practical aspects “ , Misl (1994)

Lara Friedlander and Scott Wilkie, The History of Tax Treaty Provisions—And Why It Is Important To Know About It by (2006)

Latest Update of the OECD Model Convention, Published September 2007

Library of the European Parliament, “Corporate tax avoidance by multinational firms” (2013)

Liebman, Jeffrey B. and Richard Zeckhauser, “Schmeduling,” Harvard University (2003)

Lopez R., Thomas V. and Wang Y.. The Quality of Growth: Fiscal Policies for Better Results, IEG World Bank. (2010)

Magdalena Rădulescu & Elena Druica The impact of fiscal policy on foreign direct investments. Empiric evidence from Romania, Economic Research-Ekonomiska Istraživanja, (2014)

Manos Matsaganis and Maria Flevotomou, “Hellenic Observatory Papers on Greece and Southeast Europe” (2007 – 2018)

Meggison, William L. Corporate Finance Theory (Reading, 1996), 1st Edition, Addison-Wesley Longman, Inc.

Mihail Petkovski, Luljeta Sadiku, “The Size of the Shadow Economy of the South East European Countries: An Empirical Assessment” (2014)

Model Tax Convention in Income and Capital, OECD, Paris, 1992

Moritz Hiemann and Stefan Reichelstein, “Transfer Pricing in Multinational Corporations: An Integrated Management- and Tax Perspective” (2005)

NAO Report On Tax Form Complexity

Netzer, Dick. "Discussion, (Impact of Tax differentials on Business Location) (The Effects of State and Local Public Policies on Economic Development: An Overview)," New England Economic Review,(March-April 1997)

Nikopour, Hesam & Shah Habibullah, Muzafar, "Shadow Economy and Poverty," MPRA Paper 23599, University Library of Munich, Germany (2010).

Oates, M., and O'Brien, J. Lux et Veritas: IRS's actions speak louder than its words. International Tax Journal (January-February, 2011)

OECD work on tax administration and the text of the Seoul Declaration can be found at: www.oecd.org/ctp/ta

OECD work on transfer pricing: www.oecd.org/ctp/tp

OECD, WHITE PAPER ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION (2013)

Ph. Barthelemy "The Macroeconomic Estimates of Hidden Economy: A Critical Analysis" (2014)

Project on Harmful Tax Practices: 2001 Progress Report, OECD, 2001.

Quiggin, John. "Individual and Household Willingness to Pay for Public goods." American journal of Agricultural Economics, v80, n1, (Feb 1998)

R Hemming, The Effectiveness of fiscal policy in stimulating economic activity (2002)

Reese, P.D., United States Tax Treaty Policy Toward Developing Countries. (1987)

Revenue Statistics of OECD countries;

Ross, Westerfield and Jordan, Fundamentals of Corporate Finance (New York, 2003)

Saez, Emmanuel, "Reported Incomes and Marginal Tax Rates, Evidence and Policy Implications," 1960-2000

Schneider, F. "Shadow Economies Around the World: What do We Really Know?"
European Journal of Political Economy. (2005)

Schneider, F. "Shadow Economies Around the World: What do We Really Know?" 21(3)
European Journal of Political Economy 598-642. (2005).

Schneider, F. and Enste, D. "Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences";
Journal of Economic Literature. 38:1. (2000)

Schneider, F. and Frey, B., Economic and Political Determinants of Foreign Direct
Investment. World Development, 13, 161-175. (1985)

Schneider, F., Andreas, B. and Claudio, M. "Shadow Economies all over the World: New
Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007". Policy Research Working paper 5356.
(2010).

Schneider, F. "The Size and Development of the Shadow Economies and Shadow
Economy Labor Force of 22 Transition and 21 OECD Countries (2002)

Schuman, David and Dick W. Olufs III. Public Administration in the United States
(Lexington, 1993)

Shari Spiegel, "Macroeconomics and Growth Policies," Policy Notes 1, United Nations,
Department of Economics and Social Affairs. (2007)

Stuart Webber, "Corporate Profit Shifting and the Multinational Enterprise (2012)

Tax avoidance schemes currently in the spotlight - Published 27 January 2014 Last
updated 30 July 2018

Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts – Messere, IBFD Bulletin
1993

Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead" (2001)

Taxation trends in the EU-main results - EU Commission, Eurostat statistical books, edition 2007, Luxembourg, 2000

Taxation trends in the EU-main results - EU Commission, Eurostat statistical books, edition 2007, Luxembourg, 2000

Taylor, C.J. The Impact of Host Country Government Policy on US Multinational Investment Decisions. (2000)

The OECD Principles of Corporate Governance: www.oecd.org/daf/corporate-affairs/companylaw

The Reform of Taxation in EU member states – Final Report of the European Parliament – Tender No IV/2000/05/04 – April 2001

The Reform of Taxation in EU Member States (2017)

Tony Addison, Miguel Niño-Zarazúa and Jukka Pirttilä: Fiscal policy, state building and economic development, WIDER Working Paper (2018)

Towards Global Tax Co-operation, OECD, 2000

Towards Global Tax Co-operation, OECD, 2000.

Trends in the International Taxation, IBFD,

Turnovsky S. and Fisher W. The composition of government expenditure and its consequence for macroeconomic performance, Journal of Economic Dynamics and Control (1995)

Turnovsky S. Fiscal Policy, Elastic Labour supply and Endogenous Growth, Journal of Monetary Economics (2000)

Turnovsky S. The Transitional Dynamics of Fiscal Policy: Long-Run Capital Accumulation and Growth, *Journal of Money, Credit and Banking* (2004)

U.S. Department of the Treasury Office of Tax Policy, “A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap” (2006)

United States Tax Crime Handbook

Van Horne, James C. and John M. Wachowicz, Jr. *Fundamentals of Financial Management* (Upper Saddle River, 2001),

Widmalm F. *Tax Structure and Growth: Are Some Taxes Better than Others?* Public Choice (2001)

Wojciech Kopczuk, *Tax simplification and tax compliance: An economic perspective* (2006)

Yitzhaki, Shlomo, “A Note on 'Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis',” (2002)

Zhixiang Sun, “Offshore Financial Havens : Their Role in International Capital Flows” (2008)